

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 9º
- Assunto: Isenções – Prestações de serviços designadas "business broker", isto é, intermediário na compra e venda de participações sociais de sociedades.
- Processo: nº 3579, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-07-06.
- 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 FSKKS, Lda (Requerente), sujeito passivo, enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2009.09.03, por Outras Atividades de Consultoria para os Negócios e a Gestão e Atividades de Contabilidade e Auditoria; Consultoria Fiscal, CAE's - 70220 e 69200, respetivamente, vem expor e requerer o seguinte:

1.1 - Tem em vista a possibilidade de se dedicar a uma nova área de negócio, o "business broker", isto é, intermediário na compra e venda de participações sociais de sociedades, quer sociedades por quotas quer anónimas;

1.2 - Por esta atividade receberá comissões por parte dos vendedores (sócios/acionistas) pela intermediação, sempre que sejam transacionadas partes sociais (quotas ou ações de sociedades), ou seja, sempre que se efetive a compra ou venda de uma empresa (ou parte dela);

1.3 - A comissão poderá ser paga por pessoas individuais ou por sociedades;

1.4 - Admite que, na maior parte das vezes, a fatura será emitida ao vendedor e ao comprador e não à empresa vendida ou comprada, ou seja a fatura será passada ao consumidor final;

1.5 - Podem, também, existir situações em que o vendedor ou o comprador são sociedades que detêm a participação social e como tal a fatura poderá ser passada a estas entidades.

2 - Face ao que antecede solicita que lhe seja prestada informação vinculativa sobre:

i) se as comissões auferidas pela atividade de intermediação estão isentas ao abrigo de alguma das alíneas do artigo 9.º, ou se, pelo contrário, estão sujeitas a imposto; e,

ii) a informação que deverá constar das faturas a emitir.

ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

3 - As questões submetidas pela Requerente visam a qualificação jurídico-tributária das comissões/quantias pagas pelos seus clientes, pela intermediação na compra e venda de participações sociais de empresas, independentemente da natureza destas e esclarecimento sobre as formalidades intrínsecas às faturas suporte destas operações.

Comissão de intermediação

4 - O IVA é um imposto que incide sobre as operações económicas, com vista atingir o consumo, abstraindo-se da qualidade das pessoas que efetuam essas operações.

5 - 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 e as isenções serem definições contidas em limites estreitos, dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o valor acrescentado é cobrado sobre qualquer operação efetuada a título oneroso por um sujeito passivo.

6 - Assim, de acordo com o n.º 1 do artigo 4.º do mesmo código são consideradas prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens.

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

8 - As isenções, como já referido, são de âmbito restrito e as associadas às operações internas estão elencadas no artigo 9.º do CIVA. No que concerne às comissões de intermediação é o n.º 27 deste artigo, que de forma específica enumera as operações excluídas de tributação.

9 - Assim, a alínea e) deste número estabelece que, estão isentas do imposto " *as operações e serviços, incluindo a negociação [...] relativos a ações, outras participações em sociedades ou associações [...]*".

10 - A expressão "operações, incluindo a negociação [...] relativas a títulos" e contida neste preceito legal não foi definida na Sexta Diretiva nem está definido na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006ⁱ. Porém, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE)ⁱⁱ, no acórdão de 13 de dezembro de 2001, CSC Financial Services, C-235/00, pronunciou-se sobre o âmbito da referida expressão, subdividindo-a em duas partes: "operações relativas a títulos" e "negociação relativa a títulos" e entendeu, no contexto do artigo 13, B, alínea d), n.º 5 da Sexta Diretiva, o seguinte:

A) Operações relativas a títulos:

i) a compra e venda de títulos comporta atos que alteram a situação jurídica e financeira existente entre as partes, comparáveis aos que se verificam no caso de uma transferência ou de um pagamento. Assim, o fornecimento de uma simples prestação material, técnica ou administrativa que não implique alterações jurídicas e financeiras não se afigura abrangida pela isenção prevista no preceito legal supra mencionado (n.º 28);

ii) esta conclusão é apoiada, desde logo, pela exclusão expressa do benefício da isenção da "guarda e gestão dos títulos", as quais constituem precisamente operações que não implicam qualquer alteração da situação jurídica e financeira existente entre as partes (n.º 29); assim sendo,

iii) a expressão "operações relativas a títulos " reporta-se a operações suscetíveis de criar, modificar ou extinguir os direitos e obrigações das partes relativos aos títulos (n.º 33).

B) Negociação relativa a títulos:

i) este conceito refere-se a uma atividade executada por um intermediário que não ocupa o lugar de uma parte num contrato relativo a um produto financeiro e cuja atividade é diferente das prestações contratuais típicas efetuadas pelas partes em contratos desse tipo. Efetivamente, a atividade de negociação é um serviço prestado a uma parte contratual e por esta remunerado como atividade distinta da mediação. Entre outras coisas, pode consistir em indicar-lhe as ocasiões para celebrar determinado contrato, entrar em contacto com a outra parte e em negociar em nome e por conta do cliente os detalhes das prestações recíprocas. A finalidade desta atividade é, assim, proceder ao necessário para que ambas as partes celebrem um contrato, sem que o negociador tenha um interesse próprio quanto ao conteúdo do mesmo (n.º 39);

ii) pelo contrário, não se está perante uma atividade de negociação quando uma das partes no contrato confia a um subcontratante uma parte das operações materiais ligadas ao contrato (n.º 40); portanto,

iii) a expressão "negociação relativa a títulos" não se refere aos serviços que se limitam a fornecer informações relativas a um produto financeiro e eventualmente, a receber e processar os pedidos de subscrição dos títulos correspondentes, sem proceder à respetiva emissão (n.º 41).

11 - Logo, a expressão operações relativas a títulos reporta-se às operações que alteram a relação jurídico-financeira das partes detentoras das participações sociais e, por sua vez, a negociação está associada à informação subjacente aos títulos e conducente à transmissão das partes sociais, não sendo, portanto atividade de negociação fornecer apenas informações de natureza documental e, eventualmente, receber os pedidos de subscrição dos títulos.

12 - Ora, se a Requerente não se limitar a fornecer aos seus clientes informação documental relativa aos títulos objeto do negócio, tendo antes por objetivo conseguir que se concretize a modificação dos direitos e obrigações das partes sobre as participações sociais objeto de intermediação, estar-se-á perante uma prestação de serviços, que tem subjacente uma operação de negociação de títulos.

13 - Aliás, se da atividade estivesse ausente esta finalidade não faria sentido que a remuneração ocorresse após a realização da operação entre as partes, conforme parece advir dos factos alegados no pedido de informação vinculativa e mencionados no ponto 1.2 da presente informação.

14 - Nesta perspetiva, as comissões auferidas pela Requerente no âmbito dos serviços de intermediação na compra ou venda, do todo ou parte, de uma empresa encontram-se abrangidas pela isenção prevista na alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA.

15 - Estas isenções bem como as demais consignadas no artigo 9º são designadas de simples ou incompletas, por não previstas no artigo 20º, ambos do CIVA e traduzem-se para os sujeitos passivos que praticam tais operações na não liquidação de IVA, mas em contrapartida, impossibilitam a dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços destinados à realização das operações isentas.

16 - A este propósito, importa notar que o preceito legal mencionado na jurisprudência acolhida neste acórdão - artigo 13.º, B, alínea d), n.º 5, da Sexta Diretivaⁱⁱⁱ - corresponde no ordenamento jurídico interno à alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA, normativo legal que sustenta a apreciação da matéria sob análise.

Emissão de fatura

17 - Tendo em conta que o IVA é um imposto sobre o consumo e que o sujeito passivo é o devedor do imposto, as faturas constituem um elemento fundamental da mecânica do imposto, porquanto, constituindo condição necessária do exercício do direito à dedução, conforme estatuído no n.º 2 do artigo 19.º, permite ao sujeito passivo ter o conhecimento exato do montante total do imposto de que é devedor ao Estado e do montante de que é credor.

18 - Em consequência, constitui obrigação dos sujeitos passivos, para além do pagamento do imposto, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º *"emitir uma fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3º e 4º do presente diploma, [...]".*

19 - Da obrigação de faturação, nomeadamente, prazo de emissão e formalidades das faturas e documentos equivalentes é o artigo 36.º do CIVA que estabelece os requisitos aplicáveis neste domínio.

20 - Assim, o seu n.º 1 determina, que "a fatura ou documento equivalente devem ser emitidos o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que é devido nos termos do artigo 7.º^{iv} [...]", enumerando no seu n.º 5 os elementos que as faturas ou documentos equivalentes devem obrigatoriamente conter, nomeadamente, a indicação do "motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso".

21 - Portanto, reportando-nos de novo, ao caso sob análise, pelo débito da comissão de intermediação relativa à transmissão de partes sociais, operação isenta, tem de ser emitida fatura, devendo da mesma constar o motivo justificativo da não liquidação do imposto, conforme previsto na alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, apondo, designadamente, a menção "IVA - operação isenta nos termos da alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º".

CONCLUSÃO

22 - Face ao que antecede prestam-se os seguintes esclarecimentos:

a) As comissões auferidas pela Requerente, no âmbito dos serviços de intermediação na compra ou venda, do todo ou parte, de uma empresa encontram-se abrangidas pela isenção prevista na alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA;

b) Pelo débito da comissão de intermediação relativa à transmissão de partes sociais, operação isenta, tem de ser emitida fatura, devendo da mesma constar o motivo justificativo da não liquidação do imposto, conforme previsto na alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, apondo, designadamente, a menção "IVA - operação isenta nos termos da alínea e) do n.º 27 do artigo 9.º".

ⁱ Diretiva que reformulou a Diretiva 77/388/CE do Conselho, de 17 de maio de 1977, (Sexta Diretiva) relativa à harmonização dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme

ⁱⁱ Atualmente Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

ⁱⁱⁱ Artigo 13.º da Sexta Diretiva - Isenções no território do país B) Outras isenções d) As seguintes operações: 5. As operações, incluindo a negociação, mas excetuando a guarda e a gestão, relativas às ações, participações em sociedades ou em associações, obrigações e demais títulos, com exclusão: [...]

^{iv} Artigo 7.º do CIVA - Facto gerador e exigibilidade do imposto 1 - Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o imposto é devido e torna-se exigível: a) Nas transmissões de bens, no momento em que são postos à disposição do adquirente; b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização; c) [...].