

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Relações internas de um consórcio - repartição de lucros
- Processo: 27496, com despacho de 2025-01-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2005.01.01, tendo iniciado a atividade em 1997.01.27. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Promoção Imobiliária (Desenvolvimento Projetos Edifícios)" - CAE 41100, praticando simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução e utilizando, para apuramento do imposto dedutível, o método de afetação real de todos os bens e serviços.
 2. A Requerente dedica-se à consultoria e promoção de serviços na área financeira e empresarial, bem como à promoção, gestão, construção e desenvolvimento de projetos imobiliários, industriais e comerciais, compra e venda de bens imobiliários e revenda dos adquiridos para esse fim, arrendamento e exploração de bens imobiliários, próprios ou arrendados, nomeadamente edifícios residenciais e não residenciais e de terrenos.
 3. No âmbito da sua atividade irá celebrar um contrato de consórcio (interno) com a sociedade X, Lda., NIF [...], cuja minuta junta ao presente pedido (doc. 1).
 4. Em resumo:
 - i) A Requerente é proprietária de terrenos nos quais pretende construir um empreendimento para venda;
 - ii) Irá estabelecer uma colaboração com a X com vista à referida Promoção Imobiliária, sob a forma de consórcio interno;
 - iii) As sociedades não exercerão uma atividade comum, mas apenas concertada com vista à obtenção de lucro no referido empreendimento;
 - iv) A Requerente executa as funções de aprovação, promoção, vendas e financiamento da Promoção Imobiliária, assumindo as respetivas despesas e riscos, enquanto a X executa as funções da construção e a direção técnica e administrativa do empreendimento, assumindo as respetivas despesas;
 - v) A requerente assume a responsabilidade e o risco do financiamento da Promoção Imobiliária, bem como as despesas associadas;
 - vi) Está prevista uma síntese do programa económico-financeiro, onde se constata que as despesas previstas da responsabilidade da Requerente representam 15% e as da X representam 85% do total;
 - vii) Tendo em conta o maior risco incorrido pela Requerente, as receitas das vendas, líquidas do ónus de permuta que resulta da aquisição do terreno, serão repartidas entre os consorciados na proporção de 26% para a Requerente e de 74% para a X;
 - viii) Por virtude desse maior risco incorrido, designadamente do financiamento e respetivas despesas, da afetação a cada um dos consorciados das receitas e custos da promoção imobiliária não poderá resultar para a Requerente um lucro inferior a 90% do total;
 - ix) Por seu turno, a participação da X nos prejuízos do consórcio não pode exceder 10% do total de prejuízos.

5. As obrigações de cada um dos consorciados constam das cláusulas 5ª e 6ª do contrato de consórcio.

Proposta de enquadramento

6. Em matéria de IVA, com base na Informação n.º 358, Proc. C283A, EN n.º 4322/86, de 1987.03.09, do SIVA, entende a Requerente que:

- i) A X não liquidará IVA nos valores que irá receber no âmbito do consórcio;
- ii) Quanto ao IVA incorrido pela Requerente nas suas aquisições relacionadas com o referido projeto, não é o mesmo dedutível, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA (CIVA);
- iii) De facto, sendo a atividade desenvolvida pela Requerente - no que respeita ao empreendimento objeto do consórcio - sujeita mas isenta de IVA (venda de imóveis), o IVA incorrido não é dedutível;
- iv) Pelo mesmo motivo, o IVA incorrido pela X não pode ser deduzido, pois não dá origem a qualquer atividade sujeita e não isenta. Atendendo a que esta não liquida IVA no âmbito do consórcio, não poderá deduzir o IVA para as operações realizadas neste âmbito.

7. Nestes termos, vem a Requerente solicitar a confirmação deste entendimento.

Enquadramento em sede de IVA

8. O contrato de consórcio que encontra o seu regime estabelecido pelo Decreto-lei n.º 231/81, de 28 de julho, enquadra-se no círculo dos contratos de cooperação que são, por sua vez, comumente entendidos como aqueles que se traduzem no acordo entre duas ou mais empresas jurídica e economicamente independentes com o objetivo de estabelecerem as bases organizacionais para uma relação duradoura e realização de um fim económico comum.

9. De acordo com o artigo 1.º do Decreto-lei 231/81, de 28 de julho, o contrato de consórcio é definido como o "(...) contrato pelo qual duas ou mais pessoas, singulares ou colectivas, que exercem uma actividade económica se obrigam entre si a, de forma concertada, realizar certa actividade ou efectuar certa contribuição com o fim de prosseguir qualquer dos objectos referidos no artigo seguinte".

10. Nos termos do artigo 2.º, o consórcio terá um dos seguintes objetos:

- "a) Realização de actos, materiais ou jurídicos, preparatórios quer de um determinado empreendimento, quer de uma actividade contínua;
- b) Execução de determinado empreendimento;
- c) Fornecimento a terceiros de bens, iguais ou complementares entre si, produzidos por cada um dos membros do consórcio;
- d) Pesquisa ou exploração de recursos naturais;
- e) Produção de bens que possam ser repartidos, em espécie, entre os membros do consórcio".

11. Ou seja, para que se possa falar em contrato de consórcio é necessário que o mesmo tenha como objeto: realização de atos, materiais ou jurídicos, preparatórios quer de um determinado empreendimento, quer de uma atividade contínua; execução de determinado empreendimento; fornecimento a terceiros de bens, iguais ou complementares entre si, produzidos por cada um dos membros do consórcio; pesquisa ou exploração de recursos naturais ou produção de bens que possam ser repartidos, em espécie, entre os membros do consórcio.

12. Seguindo a classificação legal (cf. o artigo 5.º do diploma), podem distinguir-se duas

modalidades de consórcio, tendo em conta a projeção externa deste, isto é, consoante a forma como aquele é ou não apresentado aos terceiros.

13. Os consórcios internos são aqueles em que só um dos membros se relaciona com terceiros ou cujos membros ao fornecerem bens ou serviços a terceiros, não invocam a respetiva qualidade (artigo 5.º do diploma). Melhor dizendo, as atividades ou os bens são fornecidos a um dos membros do consórcio e só este estabelece relações com terceiros; ou as atividades ou os bens são fornecidos diretamente a terceiros por cada um dos membros do consórcio, mas sem expressa invocação dessa qualidade.

14. No consórcio interno, sendo convencionada a participação nos lucros e/ou nas perdas, aplica-se o regime da associação em participação (cf. o artigo 25.º, ex vi artigo 18.º do diploma) quanto à determinação da participação dos consorciados nos lucros e/ou nas perdas.

15. Por sua vez, no consórcio externo, as atividades ou os bens são fornecidos diretamente a terceiros por cada um dos membros do consórcio, com expressa invocação dessa qualidade, ou seja, consórcios externos são aqueles cujos membros ao fornecerem bens ou serviços a terceiros, invocam a respetiva qualidade.

16. No caso concreto, a Requerente refere que estamos perante um consórcio interno, tendo sido designado como chefe de consórcio a SUBLIMAR.

17. Nuns casos, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem considerado as operações entre consorciados como operações tributadas (v.g., operações de autoconsumo interno equiparadas a transmissões de bens, prestações de serviços de assistência à gestão), logo com direito à dedução. Noutros, como é o caso da repartição de proveitos e custos ou mesmo a administração de investimentos por uma das empresas do consórcio, como operações financeiras isentas, respetivamente, ao abrigo das atuais subalíneas e) e g) da alínea 27) do artigo 9.º do CIVA e, como tal, desprovidas do direito à dedução.

18. Consequentemente, a operação que consiste no apuramento dos resultados do consórcio, após a venda final, traduz-se, tão só, na repartição de lucros entre eles, tratando-se de meras operações financeiras, isentas ao abrigo da alínea 27) do artigo 9.º do CIVA.

19. Questão diferente é a do direito à dedução do IVA suportado no âmbito da atividade individual de cada membro do consórcio.

20. Os artigos 19.º e 20.º do CIVA consagram uma regra geral de dedutibilidade do IVA devido ou pago na aquisição de bens ou serviços, adquiridos por serem essenciais à realização de operações elencadas no n.º 1 do artigo 20.º, ambos do CIVA).

21. Ou seja, só confere direito à dedução, o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo, para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, ou que, sendo isentas ou não sujeitas, constem da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

23. Não obstante, se o imposto suportado a montante tiver incidido sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis, em consonância com o que dispõe o artigo 20.º do CIVA, e não esteja relacionado com despesas mencionadas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, o adquirente pode exercer o direito à dedução do imposto desde que este esteja mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo.

24. Ou seja, no caso concreto, as despesas estando afetas à atividade isenta (vd. alínea 30) do artigo 9.º do CIVA), o adquirente não pode exercer o direito à dedução do imposto, conforme entendimento veiculado pela Requerente, sem prejuízo da possibilidade de renúncia nos termos do n.º 5 do artigo 12.º do CIVA, conjugado com o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro).

25. Face ao exposto, pode concluir-se:

- é entendimento destes serviços que a repartição de proveitos e custos ou mesmo a administração de investimentos por uma das empresas do consórcio, configuram operações financeiras isentas, respetivamente, ao abrigo das alíneas e) e g) do n.º 27 do artigo 9.º do CIVA sendo, como tal, desprovidas do direito à dedução;
- o imposto suportado nas despesas afetas à atividade exercida no âmbito do consórcio não confere o direito a dedução uma vez que as mesmas são efetuadas para a realização de operações sujeitas a imposto mas dele isentas nos termos da alínea 30) do artigo 9.º do CIVA.