

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IVA - Lista I
- Artigo/Verba: Verba 2.18 - As empreitadas de construção ou reabilitação de imóveis de habitações económicas, habitações de custos controlados ou habitações para arrendamento acessível nos termos definidos em portaria do membro do Governo responsável pela área da habitação, independentemente do promotor, desde que pelo menos 700/1000 dos prédios em propriedade horizontal ou a totalidade dos prédios em propriedade total ou frações autónomas sejam afetos a um dos referidos fins e certificadas pelo IHRU, I. P., ou, quando promovidas na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores, pela IHM - Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM, ou pela Direção Regional da Habitação dos Açores, respetivamente.
- Assunto: Enquadramento, em sede de IVA, de empreitada de construção de prédio destinado, parcialmente, a arrendamento acessível.
- Processo: 26699, com despacho de 2024-09-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A Requerente refere que, a 2 de junho de 2022, celebrou um contrato de construção de um edifício de habitação multifamiliar, sito no Concelho [], cujo dono da obra é um cliente particular.
2. O dono da obra requereu, junto do IHRU - Instituto de Habitação e da Reabilitação Urbana, a certificação do prédio para arrendamento acessível, conferindo-lhe o direito de aplicação do benefício da taxa reduzida de IVA, de acordo com a verba 2.18, da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), para os apartamentos destinados ao referido fim.
3. Todavia, o prédio é constituído por catorze fogos, sendo doze dos quais destinados a arrendamento acessível, tributados à taxa reduzida de IVA (6%) e os outros dois destinados a venda, sujeitos a tributação à taxa normal (23%).
4. A Requerente salienta que, em sede de contrato, não ficou definida a verba correspondente à construção dos dois fogos, destinados a venda, não incluídos no certificado emitido pelo IRHU.
5. Acrescenta, ainda, que a obra tem como prazo de conclusão o dia 14 de agosto de 2024, pelo que se encontra numa fase de faturação onde é necessário definir a verba a ser sujeita a tributação à taxa normal, sob pena de na última fatura, a emitir em agosto, o valor a faturar ser inferior ao real e verdadeiro custo pela construção dos 2 fogos destinados a venda.
6. Face ao exposto, a Requerente vem solicitar informação que confirme qual a verba que deve ser sujeita a tributação à taxa normal (23%), visto estar em causa um prédio em parte destinado a arrendamento acessível e em parte a venda.
7. Para o efeito refere juntar cópia do contrato empreitada, Certificado emitido pelo IHRU, Alvará Licença Construção e Parecer da [].

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

- a. Enquadramento do sujeito passivo

8. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, desde 2018-01-01, pela atividade principal de "construção de edifícios (residenciais e não residenciais)", CAE 41200, e pelas atividades secundárias de "instalação de canalizações", CAE 043221, "compra e venda de bens imobiliários", CAE 068100 e de "arrendamento de bens imobiliários", CAE 068200.

b. Contrato de empreitada - cláusulas respeitantes ao cumprimento da obrigação de faturação

9. Primeiramente importa fazer referência a algumas das cláusulas do contrato de empreitada celebrado pela Requerente, e que são pertinentes à realização do enquadramento jurídico-tributário da situação em análise, e em particular, as que dizem respeito ao cumprimento da obrigação de faturação.

10. No que concerne aos prazos e condições de pagamento, dispõe o n.º 2 da Cláusula 3.ª do aludido contrato que os autos de medição da obra são elaborados mensalmente, ao dia 25 de cada mês, pela Requerente, de acordo com os trabalhos executados, devidamente discriminados (quantias e valores), os quais serão conferidos pelo dono da obra, ou pelo responsável pela fiscalização da obra, no prazo máximo de cinco dias úteis.

11. Acrescenta o n.º 6 da aludida cláusula que, o dono da obra se encontra obrigado a proceder ao pagamento, nos seguintes termos:

a) Em caso de conformidade e aceitação do auto de medição com os trabalhos executados e materiais aplicados, o empreiteiro (ora Requerente), emitirá a respetiva fatura no prazo de cinco dias após o prazo consignado no n.º 2 da Cláusula 3.ª, devendo o dono da obra proceder ao respetivo pagamento no prazo de cinco dias úteis.

b) Em caso de discordância relativamente ao auto de medição, o empreiteiro (ora Requerente) emitirá a respetiva fatura no prazo de cinco dias após a correção ou retificação do auto ou emitirá fatura apenas da parte consensual, devendo o dono da obra proceder ao respetivo pagamento no prazo de cinco dias úteis.

12. Quanto aos prazos de execução previstos no contrato, decorre da Cláusula 4ª que o início dos trabalhos ocorreu em julho de 2022, e que o respetivo termo deve ocorrer vinte e quatro meses após o início efetivo dos mesmos, conforme previsto no plano de trabalhos aprovado.

c. Quadro legal aplicável

13. A Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, aprovou várias medidas fiscais de incentivo e apoio ao arrendamento, com o objetivo de garantir mais habitação, entre elas, o alargamento do âmbito de aplicação da verba 2.18, da Lista I, anexa ao Código do IVA (CIVA) às empreitadas de construção ou reabilitação de imóveis de habitação para arrendamento acessível, nos termos definidos na Portaria n.º 65/2019, de 19 de fevereiro (na redação dada pela Portaria n.º 69-B/2024).

14. Efetivamente, de acordo com a redação atualmente em vigor da referida verba, encontram-se sujeitos a tributação à taxa reduzida "2.18 - As empreitadas de construção ou reabilitação de imóveis de habitações económicas, habitações de custos controlados ou habitações para arrendamento acessível nos termos definidos em portaria do membro do Governo responsável pela área da habitação, independentemente do promotor, desde que pelo menos 700/1000 dos prédios em propriedade horizontal ou a totalidade dos prédios em propriedade total ou frações autónomas sejam afetos a um dos referidos fins e certificadas pelo IHRU, IP, ou, quando promovidas na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores, pela IHM - Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM, ou pela Direção Regional da Habitação dos Açores, respetivamente."

15. De acordo com o Ofício Circulado n.º 25003, de 2023-10-30, divulgado pela Área de

Gestão Tributária do IVA, a aplicação da aludida verba fica condicionada às empreitadas de construção ou reabilitação de imóveis que estejam certificadas:

- pelo IHRU, IP, Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, se promovidas no continente;
 - pela IHM - Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM, se promovidas na Região Autónoma da Madeira; ou
 - pela Direção Regional da Habitação dos Açores, quando promovidas na Região Autónoma do Açores,
- de que estão afetas a um dos fins mencionados na verba e representam:
- pelo menos 700/1000 do prédio em propriedade horizontal;
 - a totalidade do prédio em propriedade total; ou
 - a fração autónoma.

16. Face ao exposto, e no que ao presente caso concerne, desde que pelo menos 700/1000 do prédio em propriedade horizontal, seja afeto a um dos referidos fins elencados na verba, nomeadamente, habitação para arrendamento acessível, e tal fim se encontre certificado pelo IHRU, IP, é de concluir que a empreitada de construção ou reabilitação do prédio, na respetiva totalidade, beneficia de enquadramento na verba 2.18, da Lista I, anexa ao CIVA, sendo sujeita a tributação à taxa reduzida, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º daquele código.

17. De outra índole, no que respeita à entrada em vigor da nova redação da referida verba, introduzida pelo artigo 26.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, cumpre referir que esta é aplicável a partir de 7 de outubro de 2023, inclusive, nos termos do artigo 55.º do referido diploma.

18. Ora, em sede de IVA, a taxa a aplicar é aquela que vigora à data em que o imposto se torna exigível, de harmonia com o disposto no n.º 9 do artigo 18.º do CIVA,

19. Em regra, o facto gerador do imposto e a sua exigibilidade pelo Estado são, por princípio, coincidentes e ocorrem, no caso das transmissões de bens, no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente e, nas prestações de serviços, no momento da sua realização, de harmonia com o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA.

20. Não obstante, o disposto no aludido artigo 7.º deve ser articulado, desde logo, com o n.º 1 do artigo 8.º do mesmo código, o qual prevê o diferimento da exigibilidade do imposto - ou seja, do momento a partir do qual o Estado pode fazer valer o seu direito ao imposto - para o momento da emissão da fatura, sempre que esta seja obrigatória, ou para o termo do prazo legal da sua emissão ou, ainda, para o momento do pagamento total ou parcial do preço, se anterior à emissão de fatura e caso não tenha sido ultrapassado o prazo legal de faturação.

21. Por sua vez, o n.º 2 do artigo 8.º do CIVA prevê a antecipação da exigibilidade do imposto, determinando que a mesma ocorra antes do próprio facto gerador, quando haja lugar à emissão de fatura ou ao pagamento antes da colocação dos bens à disposição do cliente ou da realização do serviço.

22. No que respeita à obrigação de faturação, a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA estatui que os sujeitos passivos são obrigados a emitir fatura por cada transmissão de bens ou prestações de serviços realizadas, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da realização dessas operações.

23. Efetivamente, refere-se na alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA, que a fatura deve ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o IVA é devido nos termos do artigo 7.º, ou seja, no caso das transmissões de bens ou nas prestações de serviços, até ao 5.º dia útil seguinte, respetivamente, ao da colocação dos bens à disposição do adquirente ou ao momento da sua realização.

24. Ora, estando em causa, no caso em apreço, um contrato de empreitada, a respetiva faturação é efetuada de acordo com o grau de execução do mesmo, em conformidade com os autos de medição da obra, nos termos dos n.ºs 6 e 2 da Cláusula 3.ª do respetivo contrato, verificando-se a exigibilidade do imposto, nos termos do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA, no momento da emissão da fatura ou no termo do prazo legal da sua

emissão, ou, ainda, para o momento do pagamento total ou parcial do preço, se anterior à emissão de fatura e caso não tenha sido ultrapassado o prazo legal de faturação.

25. Por conseguinte, atendendo a que a taxa a aplicar é aquela que vigora à data em que o imposto se torna exigível, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º do CIVA, e que a nova redação da verba 2.18 entrou em vigor no dia 7 de outubro de 2023, afigura-se que todos os trabalhos executados de acordo com os autos de medição, cuja exigibilidade ocorra a partir daquela data, nos termos descritos no ponto anterior da presente informação, deverão ser tributadas à taxa reduzida, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

III - CONCLUSÃO

26. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo à questão concretamente colocada, cumpre concluir o seguinte:

(i) De acordo com a redação atual de verba 2.18, da Lista I, anexa ao CIVA, encontram-se sujeitos a tributação à taxa reduzida "(...)[a]s empreitadas de construção ou reabilitação de imóveis de (...) habitações para arrendamento acessível nos termos definidos em portaria do membro do Governo responsável pela área da habitação, independentemente do promotor, desde que pelo menos 700/1000 dos prédios em propriedade horizontal (...) sejam afetos a um dos referidos fins e certificadas pelo IHRU, IP, (...)".

(ii) A nova redação da referida verba entra em vigor a partir de 7 de outubro de 2023, inclusive, nos termos do artigo 55.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro.

(iii) O IHRU, em documento junto em anexo ao presente pedido de informação, "declara certificar, para efeitos de aplicação do benefício da taxa reduzida do Imposto sobre o Valor Acrescentado previsto na verba 2.18 da Lista I anexa ao respetivo Código, e nos termos do previsto no art.º -A da Portaria n.º 281/2021, de 3 de Dezembro de 2021, que 12 habitações do empreendimento de 14 fogos, a construir na [..], (...) se destinam a arrendamento acessível, nos termos do Decreto-Lei n.º 68/2019, de 22 de maio. (...)".

(iv) Assim, verifica-se que, no caso em apreço, aquele instituto certificou 12 dos 14 fogos em construção como sendo destinados a arrendamento acessível, pelo que, no pressuposto de que se encontra preenchido o requisito de que pelo menos 700/1000 do prédio propriedade em horizontal se encontra afeto àquele fim, afigura-se que a empreitada de construção de todo o prédio se encontra sujeita a tributação à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 2.18, da Lista I, anexa a este código.

(v) Não obstante, importa referir que apenas as operações cuja exigibilidade ocorra a partir de 7 de outubro de 2023, nos termos dos artigos 7.º e 8.º do CIVA, estão sujeitas à taxa reduzida de imposto, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do referido código, por enquadramento na nova redação da aludida verba.

(vi) Assim, atendendo a que a taxa a aplicar é aquela que vigora à data em que o imposto se torna exigível, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º do CIVA, afigura-se que todas as operações realizadas de acordo com os autos de medição, cuja exigibilidade ocorra a partir de 7 de outubro de 2023 (inclusive), deverão ser tributadas à taxa reduzida, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.