

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do IVA - Lista I

Artigo/Verba: Verba 2.27 - As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afectos à habitação, com excepção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abrangem a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares.

Assunto: Aplicação da verba 2.27 Lista I anexa ao CIVA - Imóveis afetos à habitação

Processo: 28005, com despacho de 2025-05-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - PEDIDO

1. A Requerente é uma Sociedade por Quotas e tem por objeto social um conjunto de atividades, tais como, construção civil e obras públicas; remodelação, reabilitação, transformação e reparação de edifícios residenciais e não residenciais; limpeza; colocação de coberturas e realização de impermeabilizações; terraplanagem e preparação de locais de obra; instalação, reparação e manutenção de redes elétricas, canalizações e sistemas de aquecimento; serralharia civil; carpintaria, caixilharia, pinturas e colocação de vidros; exploração agrícola; arrendamento e aluguer de bens imóveis, gestão de condomínios, bem como de alojamento local e turismo rural; compra e venda de bens imobiliários; mediação imobiliária; angariação de imóveis; avaliação imobiliária; construção, reabilitação e restauro de imóveis; prestação de serviços de gestão, de marketing, comunicação, imagem, publicidade, marketing digital; entre outras atividades.

2. Está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal trimestral por opção, desde o dia 28-04-2022, como sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, para o exercício das atividades respeitantes ao CAE principal 041000 - Construção de edifícios residenciais e não residenciais - e CAE secundário 068110 - Compra e venda de bens imobiliários.

3. No âmbito da sua atividade de compra e venda de imóveis, a Requerente refere que adquire imóveis para habitação, procedendo à sua remodelação e posterior venda para o mesmo fim.

4. Para levar a cabo as referidas remodelações contrata serviços de construção civil a entidades terceiras.

5. A Requerente questiona se nas faturas relativas à aquisição dos referidos serviços de construção civil, na autoliquidação de IVA que realiza, é aplicável a taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.27 da lista I anexa ao Código do IVA (CIVA).

6. Mais pergunta se a interpretação do conceito de devoluto aplicável aos imóveis abrangidos pela verba 2.27 da lista I anexa ao CIVA, corresponde ao mesmo conceito em sede de IMI.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)

7. A alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA estabelece a aplicação da taxa de 6%, para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constante da lista I anexa ao CIVA.

A verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA contempla as «As empreitadas de beneficiação,

remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afectos à habitação, com excepção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares.

A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respectivo valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços.»

8. Relativamente aos beneficiários da verba 2.27, desde que a obra seja realizada em imóvel afeto à habitação, podem beneficiar da aplicação da verba, quaisquer adquirentes da obra, designadamente, proprietários, locatários, comodatários, administrações de condomínio, entre outros.

9. Os serviços abrangidos pela verba 2.27 contemplam as empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes e desde que afetos à habitação.

10. Deste modo, encontram-se excluídos da aplicação da taxa reduzida as obras de construção e similares, nomeadamente, acréscimos (ampliação), sobre-elevação, bem como a reconstrução de bens imóveis, ainda que estes tenham como destino a habitação.

11. Os imóveis ou partes autónomas destes abrangidos pela verba 2.27 são aqueles efetivamente utilizados para fins de habitação na data de realização das obras e que, após a execução das mesmas, continuem a ser utilizados para o mesmo fim.

12. A efetiva utilização para habitação não se altera se o imóvel não estiver ocupado durante a realização das obras pelas pessoas que nele habitam, de forma permanente ou não, ou se este for utilizado apenas durante alguns períodos do ano, desde que, as residências em causa, sejam utilizadas como habitação na data em que as operações têm lugar.

13. Não são abrangidos pela verba 2.27 os imóveis ou partes autónomas destes utilizados para fins comerciais, industriais, de investimento e de prestação de serviços, bem como os que se encontrem licenciados para fins habitacionais, mas que não sejam efetivamente utilizados para esse fim, nomeadamente os que estejam devolutos (entenda-se, desocupados) ou no mercado para venda, antes ou depois das operações.

14. No que respeita à exigência de empreitada, há que atender ao disposto no artigo 1207.º do Código Civil, segundo o qual uma empreitada é «o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço», determinando o artigo 1210.º do mesmo código que, em regra, os materiais e utensílios necessários à execução da obra devem ser fornecidos pelo empreiteiro.

15. Decorre da alínea k) do artigo 3.º do regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção (atualmente constante do Decreto-Lei n.º 41/2015, de 3 de junho) que se considera como "Obra" «a atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis;».

16. Nesta conformidade, para que se esteja perante um contrato de empreitada é necessário que o mesmo tenha por objeto a realização de uma obra, em observação de determinadas condições, tendo por contrapartida um preço previamente estipulado e sendo um trabalho ajustado pela sua totalidade. Assim, apenas os serviços prestados pelo empreiteiro (que inclui mão-de-obra e material aplicado), no âmbito da empreitada e faturados diretamente ao adquirente da obra, beneficiam da aplicação da verba 2.27. Os materiais e serviços incorporados que não fizerem parte do contrato de empreitada devem ser tributados à taxa que lhe corresponda.

17. Relativamente à percentagem dos materiais incorporados na empreitada, se estes representarem um valor menor ou igual a 20% do valor total da mesma, a taxa aplicável será, na totalidade, a taxa reduzida de IVA. Se os materiais representarem mais de 20% do valor global da mesma, deve ser observado o seguinte:

a) Se na faturação emitida pelo empreiteiro forem autonomizados os valores dos serviços prestados (mão de obra) e dos materiais, deve aplicar-se a taxa reduzida aos

serviços prestados, e a taxa de IVA que corresponda aos respetivos materiais;
b) Se a fatura for emitida pelo empreiteiro, pelo preço global da empreitada, não tem aplicação a verba 2.27, devendo o seu valor (serviços prestados e materiais) ser totalmente tributado à taxa normal de IVA.

18. No que concerne aos elementos a constar da fatura emitida pela prestação de serviços abrangida pela verba 2.27, deve a mesma conter o motivo justificativo da aplicação da taxa reduzida, nomeadamente através da menção «Taxa reduzida ao abrigo da verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA», bem como a identificação do adquirente da obra e do imóvel ou fração autónoma onde foram efetuados os serviços, assim como os restantes elementos exigíveis nos termos do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

19. A Requerente informa que, no âmbito da sua atividade de compra e venda de bens imobiliários, adquire imóveis que remodela através da contratação de serviços de construção civil com o objetivo de proceder à sua venda destinada a habitação.

20. A este respeito, e na mesma linha de pensamento da legislação nacional, veio o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no Processo nº C-433/22 de 11 de janeiro de 2024, num pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), salientar que, por um lado, um imóvel que, embora se encontre licenciado para fins habitacionais, não seja efetivamente utilizado para esse fim na data em que os serviços de reparação ou de renovação em causa são executados, não está abrangido pelo âmbito de aplicação da verba 2.27. Por outro lado, estão excluídos do âmbito de aplicação da referida disposição os serviços de reparação ou de renovação relativos a imóveis que, na data da execução destes serviços, sejam utilizados pelo seu proprietário para fins comerciais ou de investimento.

21. Esclarece, ainda, o referido Acórdão que os serviços de reparação e de renovação que tenham por objeto imóveis efetivamente habitados na data da realização das obras são abrangidos pelo âmbito de aplicação da verba 2.27 por ser conforme com os objetivos prosseguidos com a adoção de uma taxa reduzida, que visa beneficiar o consumidor.

22. Este consumidor pode, através da aplicação da taxa reduzida, beneficiar dos serviços de reparação e de renovação da residência que utiliza efetivamente para fins habitacionais a um custo inferior àquele que suportaria se esses serviços fossem tributados a uma taxa normal. O elemento determinante para apreciar se o consumidor pode beneficiar da aplicação da taxa reduzida de IVA, reside no facto de, no momento em que o custo é gerado, esse imóvel ser efetivamente utilizado como habitação por este consumidor.

23. Sublinha, ainda, o mesmo Acórdão que não se pode considerar que um serviço de reparação ou de renovação que foi prestado a uma sociedade ou a uma pessoa singular que possui uma residência licenciada para habitação, sem que essa residência seja no entanto utilizada efetivamente para esse fim, foi prestado a um consumidor final, o mesmo se aplicando a um serviço de renovação prestado a uma sociedade ou a uma pessoa singular que utiliza, no exercício da sua atividade profissional, um imóvel para fins comerciais e não como habitação.

24. Ora, pese embora, as operações descritas pela Requerente possam ser consideradas empreitadas de remodelação de imóveis licenciados para fins habitacionais contratadas pelo proprietário, a Requerente não é o consumidor final dos imóveis destinados a habitação, ao invés, tem apenas um propósito comercial ou de investimento materializado na colocação dos imóveis no mercado para venda. Fica, assim, afastada a aplicabilidade da verba 2.27 aos serviços de construção civil que contrata.

25. A Requerente suscitou igualmente dúvidas quanto ao espaço temporal que um imóvel pode estar desocupado para que tenha cabimento na aplicação da verba 2.27,

questionando a aplicação do conceito de devoluto previsto em sede de IMI. Conforme foi referido, apenas são enquadráveis nesta verba os imóveis utilizados para fins de habitação na data de realização das obras e que, após a execução das mesmas, continuem a ser utilizados para o mesmo fim.

26. Isto é, os imóveis que à sua data de aquisição para efeitos de remodelação estejam desocupados, não são passíveis de enquadramento na verba 2.27.

IV - CONCLUSÃO

27. Tendo em conta todos os fundamentos apresentados, às operações em apreço, não deve ser aplicada a taxa reduzida de IVA, por não terem enquadramento na verba 2.27 da lista I anexa ao CIVA, na autoliquidação de IVA que a Requerente realiza nas operações indicadas.

28. Deste modo, os serviços de construção civil em causa devem ser tributados pela taxa normal de IVA, prevista no artigo 18.º, n.º 1 alínea c) do CIVA, atualmente em 23%.