

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.

Assunto: Autoliquidação de imposto - Serviços de construção civil

Processo: 28059, com despacho de 2025-05-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÕES COLOCADAS

1. O Requerente, no âmbito da sua atividade, vem solicitar esclarecimentos à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), quanto à autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), "nos seguintes serviços de montagem e venda de aparelhos de ar condicionado e energia solar":

" 1) Simples montagem de ar condicionado, com retirar o aparelho velho do exterior e interior e aparafusar o novo;

2) Montagem de ar condicionado com aparelho exterior e aparelho interior em contentor de obras, que serve de escritório aos trabalhadores;

3) Montagem de ar condicionado exterior e interior com um aparelho exterior e 4 aparelhos interiores, em que a pré-instalação foi feita por mim quando a obra estava a ser feita, e os ar condicionados foram aplicados, 6 meses depois quando a habitação foi vendida pelo construtor apenas com o aparafusar nas paredes;

4) Montagem de ar condicionado de um aparelho exterior e um aparelho interior em que tem que com o berbequim se abrir um furo na parede de tijolo ou pedra para passar o tubo de esgoto e cobre de dentro para fora, e enchimento desse furo com espuma de poliuretano;

5) Montagem de ar condicionado de um aparelho exterior e dois interiores, em que a tubagem é feito o buraco na parede com o berbequim, cheio de espuma, e passagem de tubos de cobre aparafusados à parede interior e fechados com calha técnica, sem qualquer necessidade de abertura de rossos na parede ou utilização de cimento ou estuque para reparar as paredes;

6) Aplicação de chillers, no terraço com várias máquinas de ar condicionado de teto, as condutas já existem no edifício apenas se retira as máquinas velhas e aparafusa-se as novas, e coloca-se as grelhas de metal com parafusos no local onde estavam as velhas;

7) Montagem de aparelho de energia solar de aquecimento de águas quentes sanitárias em que se procede a retirar o velho do local e instalar novo apenas com enroscar os tubos do aparelho nos tubos existentes e aparafusar nos suportes onde estava o danificado que foi retirado".

II - ELEMENTOS FACTUAIS

2. O Requerente exerce a atividade correspondente ao Código de Atividade Económica (CAE) "043222 - INSTALAÇÃO DE CLIMATIZAÇÃO", "095220 - REPARAÇÃO E MANUTENÇÃO DE ELETRODOMÉSTICOS E DE OUTROS EQUIPAMENTOS DE USO DOMÉSTICO E PARA JARDIM", "041000 - CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS" e "082990 - OUTRAS ATIVIDADES DE SERVIÇOS DE APOIO AOS NEGÓCIOS, N.E.". Em sede de IVA, encontra-se enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, registado como praticando operações que conferem o direito à dedução bem como, efetuando importações, aquisições e transmissões intracomunitárias de bens.

III - ANÁLISE DAS QUESTÕES

3. De acordo com a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) são considerados sujeitos passivos de imposto "as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada".

4. A regra de inversão do sujeito passivo aplica-se quando, cumulativamente, se verificarem as seguintes condições:

- Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil (englobando todo o conjunto de atos necessários à concretização de uma obra, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção);

- O adquirente ser sujeito passivo de IVA, em território nacional e aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

5. Tendo em conta o ponto 1.3. do Ofício Circulado n.º 30101, de 24-05-2007, da Direção de Serviços do IVA, consideram-se serviços de construção civil, todos os serviços de construção civil, quer estes integrem ou não o conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil. Neste seguimento, afigura-se importante referir que, de acordo com a alínea b) do artigo 3.º da Lei n.º 41/2015, de 03 de junho, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção, esta é definida como "a atividade que tem por objeto a realização de obras, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização".

6. Em continuidade, pela alínea k) do artigo 3.º da Lei n.º 41/2015, de 03 de junho, deve entender-se por obra "o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis".

7. Dos esclarecimentos constantes do referido Ofício Circulado, resulta que:

- A mera transmissão de bens, sem que lhe esteja associada qualquer prestação de serviços de instalação/montagem, por parte ou por conta de quem os forneceu, não se encontra abrangida pela alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA;

- A entrega de bens, com montagem/instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão do sujeito passivo, referida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, desde que se trate de trabalhos abrangidos pela Lei n.º 41/2015, de 3 de junho;

- Os bens que, de forma inequívoca, sejam considerados bens móveis (ou amovíveis, em sentido lato), isto é, que não estejam ligados materialmente a bem imóvel, com caráter de permanência, encontram-se excluídos da regra da inversão do sujeito passivo, referida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

8. Em continuidade, no Anexo I do Ofício Circulado n.º 30101, de 24-05-2007, da Direção de Serviços do IVA, encontra-se uma lista exemplificativa dos serviços aos quais se aplica a regra de inversão e no Anexo II, uma lista exemplificativa dos serviços aos quais não se aplica a regra de inversão.

9. Em relação ao Anexo I da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, importa relevar que ali consta a categoria "1.ª - Edifícios e património construído", que por sua vez abarca

várias subcategorias, onde se incluem: "7.^a - Trabalhos em perfis não estruturais" e "9.^a - Instalações sem qualificação específica". Consta também a categoria "4.^a - Instalações elétricas e mecânicas", que abarca várias subcategorias, onde se inclui "12.^a - Aquecimento, ventilação, ar condicionado e refrigeração".

10. Dado que o Requerente não identifica os adquirentes dos serviços, a presente informação, é elaborada no pressuposto de que os adquirentes, são sujeitos passivos que dispõem de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto.

11. Considera-se que, a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo, encontra-se diretamente relacionada com o facto de, nas operações se verificar a existência de "prestação de serviços de construção civil" e dos equipamentos "ficarem materialmente ligados ao imóvel", passando a constituir parte integrante do mesmo.

12. Nesta continuidade, consideram-se serviços de construção civil, as operações passíveis de enquadramento nos conceitos referidos do artigo 3.º da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, e bem assim em algumas das subcategorias do Anexo I desta disposição legal, sendo abrangidas pela regra de inversão do sujeito passivo a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

13. Em face do questionado, no caso em apreço, esclarece-se:

Situação 1 - "Simples montagem de ar condicionado, com retirar o aparelho velho do exterior e interior e aparafusar o novo" - Dado que o Requerente não refere o local da instalação e, tendo em linha de conta a tipologia do equipamento, caso este possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou construção, isto é, não ficando ligado materialmente ao imóvel, com carácter de permanência, encontra-se excluído da regra da inversão do sujeito passivo, referida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA. Já quando se trate das instalações previstas no Anexo I do Ofício Circulado n.º 30101, de 24-05-2007, da Direção de Serviços do IVA, "Sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel", há lugar à inversão do sujeito passivo (ex: sistemas de ar condicionado centralizado ou de condutas).

Situação 2 - "Montagem de ar condicionado com aparelho exterior e aparelho interior em contentor de obras, que serve de escritório aos trabalhadores" - Verificando-se que, o referido contentor não configura um bem imóvel, para efeitos do IVA, de acordo com o artigo 13.º - B do Regulamento de Execução n.º 282/2011, de 15 de março, na montagem do aparelho de ar condicionado não se verifica a inversão do sujeito passivo.

Situação 3 - "Montagem de ar condicionado exterior e interior com um aparelho exterior e 4 aparelhos interiores, em que a pré-instalação foi feita por mim quando a obra estava a ser feita, e os ar condicionados foram aplicados, 6 meses depois quando a habitação foi vendida pelo construtor apenas com o aparafusar nas paredes" - trata-se de uma transmissão de bens com montagem/instalação, no pressuposto de que anteriormente já havia sido preparado o local para que decorresse a instalação em momento futuro. Nesta situação, deve ter em atenção, na emissão da faturação, o disposto nos artigos 7.º, 8.º e 36.º do CIVA, quanto ao facto gerador, exigibilidade do imposto e faturação. Assim, a entrega de bens, com montagem/instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão do sujeito passivo, referida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, desde que se trate de trabalhos abrangidos pela Lei n.º 41/2015, de 3 de junho. Caso se trate apenas dos serviços de instalação e montagem deve atender ao disposto para a situação 1.

Situação 4 - "Montagem de ar condicionado de um aparelho exterior e um aparelho interior em que tem que com o berbequim se abrir um furo na parede de tijolo ou pedra para passar o tubo de esgoto e cobre de dentro para fora, e enchimento desse furo com espuma de poliuretano" - Dado que o Requerente não refere o local da instalação, pressupondo tratar-se de um imóvel e que se tratem de aparelhos que sejam partes integrantes do imóvel, há lugar à inversão do sujeito passivo a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, conforme o disposto no Anexo I do Ofício Circulado n.º 30101, de 24-05-2007, da Direção de Serviços do IVA, tratando-se de "Sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel", podendo verificar-se a aplicabilidade de "Serviços de canalização e pichelaria" e de "Instalações eléctricas".

Situação 5 - "Montagem de ar condicionado de um aparelho exterior e dois interiores, em que a tubagem é feito o buraco na parede com o berbequim, cheio de espuma, e passagem de tubos de cobre aparafusados à parede interior e fechados com calha técnica, sem qualquer necessidade de abertura de roços na parede ou utilização de cimento ou estuque para reparar as paredes" - vide o exposto na situação 4.

Situação 6 - "Aplicação de chillers, no terraço com várias máquinas de ar condicionado de teto, as condutas já existem no edifício apenas se retira as máquinas velhas e aparafusa-se as novas, e coloca-se as grelhas de metal com parafusos no local onde estavam as velhas" - pressupondo tratar-se de um imóvel, e que, se tratam de aparelhos que sejam partes integrantes do imóvel, há lugar à inversão do sujeito passivo a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, conforme o disposto no Anexo I do Ofício Circulado n.º 30101, de 24-05-2007, da Direção de Serviços do IVA, tratando-se de "Sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel", "Serviços de canalização e pichelaria" e "Instalações elétricas".

Situação 7 - "Montagem de aparelho de energia solar de aquecimento de águas quentes sanitárias em que se procede a retirar o velho do local e instalar novo apenas com enroscar os tubos do aparelho nos tubos existentes e aparafusar nos suportes onde estava o danificado que foi retirado" - vide o exposto para a situação 3.

IV - CONCLUSÃO

14. Em suma, no pressuposto que os adquirentes configuram sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, os trabalhos abrangidos pela Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, como sejam entregas de sistemas de ar condicionado que sejam partes integrantes do imóvel, com montagem/instalação na obra, são abrangidos pela regra de inversão do sujeito passivo, referida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

15. Por sua vez, caso os equipamentos não façam parte integrante do imóvel, os serviços só estarão abrangidos pela regra de inversão, nas situações em que se verifique que, para a sua instalação nos imóveis, se mostra necessário recorrer a trabalhos de construção civil, tais como efetuar instalações elétricas, abertura de roços e outros serviços constantes na Lei n.º 41/2015, de 3 de junho.

16. Finalmente deve ter em conta o disposto no ponto 1.4 do Ofício Circulado n.º 30101, de 24-05-2007, da Direção de Serviços do IVA, ou seja, sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador fature serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, bem como materiais ou outros bens, o valor global da fatura é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo.