

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 2º, nº 1, j)
- Assunto: Regime de autoliquidação do IVA na aquisição de serviços de construção civil - componente residual de trabalhos abrangidos pelo regime - prestação de serviços acessórios
- Processo: A100 2007568 - despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 10-03-2009
- Conteúdo: Tendo por referência um pedido de informação vinculativa formulado nos termos da alínea e) do nº 3 do artº 59º e do artº 68º, ambos da LGT, por "A", quanto ao regime de liquidação do IVA aplicável à aquisição de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações com inclusão dos trabalhos de construção civil eventualmente necessários para a perfeição da obra, presta-se a seguinte informação.

I - SITUAÇÃO FACTUAL

1. A Requerente é uma empresa que desenvolve a sua actividade na área das telecomunicações, abrangendo, nomeadamente, serviços de rede fixa, comunicações de dados, teledifusão, videoconferência e soluções de banda larga.
2. No âmbito da referida actividade, a Requerente celebra contratos de prestação de serviços de fornecimento, instalação, manutenção e reparação de equipamentos de telecomunicações, sendo relativamente a estes serviços que se suscitam as questões objecto do presente pedido de informação vinculativa.
3. As operações em apreço dizem respeito a serviços de carácter continuado, adquiridos pela Requerente porquanto se mostram necessários ao pleno desenvolvimento da sua actividade que, por razões de gestão de recursos e de racionalidade económica, se decidiu contratar a entidades terceiras.
4. Se até 1 de Abril de 2007 a Requerente se limitava a proceder ao pagamento da factura que lhe era emitida, com IVA, pelos prestadores dos serviços em apreço, a partir desta data, face à entrada em vigor do novo regime, que veio fixar a regra da inversão do sujeito passivo na liquidação do imposto devido por "*serviços de construção civil*", levantam-se incertezas, quanto ao enquadramento a conferir a um conjunto de operações que indica, tais como:
 - a) Agenciamento, instalação, manutenção e desmontagem de equipamento terminal de cliente;
 - b) Instalação, manutenção e desmontagem de equipamento de transmissão;
 - c) Instalação e desmontagem de postos públicos (cabines);
 - d) Instalação, manutenção e desmontagem de PPCAE's (central telefónica);
 - e) Instalação, manutenção e apeamento de redes de telecomunicações.

5. Por outro lado, segundo a Requerente, os referidos serviços, com especial ênfase aqueles mencionados no ponto e) supra, poderão comportar uma parte de trabalhos de subsolo, os quais incluem, as seguintes actividades:

- Fornecimento e instalação de postes de betão;
- Construção de condutas, que corresponde à instalação de tubos em PVC no subsolo, envolvidos em betão ou pó de pedra;
- Construção de câmaras de visita subterrâneas;
- Construção de pedestais destinados a apoio de armários da rede exterior;
- Escavações destinadas à instalação de câmaras de visita ou condutas;
- Demolição e reposição de pavimentos.

6. Os serviços descritos nos pontos anteriores são contratados globalmente, i.e., cada contrato abrange a totalidade dos serviços acima mencionados e existe uma facturação conjunta.

7. Dadas as especificidades associadas aos serviços em apreço, a Requerente celebra este tipo de contrato de prestação de serviços com várias entidades.

II - ENTENDIMENTO DA REQUERENTE

8. Em face dos serviços acima descritos, coloca-se a questão de saber qual o correspondente tratamento fiscal, em sede de IVA, nomeadamente, se, se encontram, ou não, sujeitos ao regime de inversão do sujeito passivo.

9. Desde logo, a Requerente refere que os serviços contratados aos seus fornecedores não se encontram, em seu entender, abrangidos pela regra de inversão prevista na alínea j) do número 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

10. Com efeito, tais serviços não se enquadram no conceito de "*serviços de construção civil*" tido em consideração pelo legislador aquando da delimitação do âmbito de incidência do novo regime de inversão do sujeito passivo.

11. Contudo, no que respeita aos trabalhos de subsolo, quando realizados no âmbito dos serviços de instalação, manutenção e desmontagem de equipamentos de telecomunicações, a Requerente questiona-se a respeito da aplicação da regra da inversão do sujeito passivo.

12. Na opinião da Requerente importa ter presente que os mesmos se afiguram acessórios aos diversos serviços prestados, no âmbito do contrato celebrado com cada um dos prestadores indicados.

13. Neste contexto, a Requerente acrescenta que o Ofício-Circulado n.º 30 101 não esclarece quais as regras aplicáveis no caso de serviços considerados acessórios, nomeadamente, se tais serviços devem ser tratados individualmente ou se devem seguir o tratamento, em sede de IVA, aplicado à prestação principal, para efeitos da aplicação do regime de inversão do sujeito passivo.

14. Porquanto o Ofício-Circulado n.º 30 101 refere no seu ponto 1.4. que "*Sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador factura serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, (v.g. aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização,*

fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc), bem como materiais ou outros bens, entende-se que o valor global de factura, independentemente de haver ou não discriminação dos vários itens e da facturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo".

15. Esclarecendo-se pois o enquadramento das situações em que existe igualmente prestações de serviços não abrangidos pelo regime, mas que são prestados no âmbito de uma "obra".

16. Contudo, permanece a dúvida nas situações em que se verifica o contrário da situação acima descrita, ou seja, quando os serviços não abrangidos pelo regime de inversão necessitarem de incluir uma componente, ainda que mínima, de "obra".

17. Com efeito, considerando a componente reduzida da "obra" face à prestação principal, maxime numa proporção de 10%, importa aferir em que medida a mesma pode determinar o seu tratamento diferenciado, dos restantes serviços prestados em conjunto, por se considerar "serviços de construção civil", na acepção da alínea j) do número 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

18. Assim, afigura-se à Requerente ser relevante aferir quanto à eventual aplicação da teoria da acessoriedade aos trabalhos de subsolo face aos serviços prestados, por forma a concluir qual o correspondente tratamento fiscal em função dessa qualificação.

19. A este respeito, ou seja, quanto à temática da qualificação de determinada prestação como autónoma ou acessória da principal, considera a Requerente que a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), se mostra pertinente para efeitos da análise e decisão da questão de determinação do enquadramento jurídico-tributário a conferir às operações em análise, citando para o efeito a jurisprudência constante dos seguintes acórdãos:

- Acórdão de 26 de Setembro de 1996 "Jurgen Dudda", Processo C-327/94, no qual o TJCE admite a possibilidade da existência de prestações de serviços acessórias, considerando como tais "*todas as prestações que (...) constituem condição necessária à realização dessa mesma actividade*", concluindo que "*trata-se, portanto, de prestações que são acessórias da actividade principal vista de um modo objectivo*";

- Acórdão de 22 de Outubro de 1998 "T.P.Madgett, R.M. Baldwin e The Howden Court Hotel", Processos apensos C-308/96 e C-94/97, onde o Tribunal considerou que poderia haver prestações que, embora relacionadas com a prestação principal, "*não constituem (...) um fim em si, mais um meio de beneficiar das melhores condições do serviço principal.*", concluindo nesse contexto que se trata de "*prestações (...) puramente acessórias relativamente às prestações [efectuadas a título principal.]*";

- Acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, "Card Protection Plan Ltd", Processo C-349/96, através do qual o TJCE firmou o entendimento de que "*uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador*".

III - O PEDIDO DA REQUERENTE

20. Em síntese, a Requerente pretende obter confirmação escrita, por parte da Administração Tributária, quanto ao tratamento jurídico-tributário, em sede de IVA, associado às operações acima descritas, designadamente:

(A) Não aplicação da regra de inversão do sujeito passivo aos serviços mencionados no ponto 4. supra, em virtude de não consubstanciarem "*serviços de construção civil*";

(B) Viabilidade de aplicação do critério da acessoriedade, no caso dos serviços referidos no ponto 4. supra, nomeadamente, serviços de instalação, manutenção e desmontagem de equipamentos de telecomunicações, implicarem a realização de trabalhos de subsolo cuja componente é insignificante, face à prestação principal, desde que a "*obra*" se encontre intimamente ligada ao bom funcionamento dos equipamentos. Nestas circunstâncias, estes serviços não estarão abrangidos pela expressão "*serviços de construção civil*";

(C) Em decorrência da aplicação de um tal entendimento, a referida obra deverá seguir o enquadramento que, no caso, for atribuível à prestação dita "principal";

1. Assim, se a prestação principal não implicar a inversão do sujeito passivo na liquidação e entrega do montante de imposto devido, então, a regra da inversão não operará em relação à totalidade da operação;

2. Para efeitos de determinação do carácter acessório da prestação poderá atender-se a uma percentagem não superior a 10% do valor do cômputo geral da operação a efectuar;

(D) Caso a Administração Tributária se pronuncie pela não aplicação do critério da acessoriedade, nos termos supra descritos, a Requerente solicita a indicação do enquadramento que deverá ser conferido, em sede de IVA, às situações que motivam o pedido.

IV - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

21. Face aos artigos 1º, nº 1, alínea a) e 4º, nº 1, ambos do CIVA, os trabalhos de construção civil constituem operações sujeitas a IVA e dele não isentas.

22. Por sua vez, o artº 1º do Decreto Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro, aditou ao artº 2º, nº 1 do CIVA uma alínea j), cuja redacção entrou em vigor em 1 de Abril de 2007.

23. Nos termos do referido preceito, são considerados sujeitos passivos de imposto, "*As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam 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.*"

24. Tal significa que, nos casos aí previstos, há inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre

devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do CIVA, designadamente do previsto nos seus artigos 19º a 25º.

25. Tendo em vista o esclarecimento do enquadramento conceptual do regime de inversão do sujeito passivo, nomeadamente dos serviços nele abrangidos, foram emitidas instruções administrativas, através do Ofício-Circulado nº 30 101, de 24 de Maio de 2007, da DSIVA.

26. Aí se refere, no seu ponto 1.3. que a norma em causa é abrangente, no sentido de nela serem incluídos todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207º e 1213º do Código Civil.

27. Consideram-se, assim, serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização.

28. Por outro lado, o conceito de obra administrativamente definido, abrange todos os trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, incluindo qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.

29. Tal conceito, colhido do Decreto Lei nº 12/2004, de 9 de Janeiro, confirma que a interpretação da expressão "serviços de construção civil", deve efectuar-se à luz da noção constante daquele normativo, que institui o regime jurídico do ingresso e permanência na actividade de construção, conjugada com a Portaria nº 19/2004, de 10 de Janeiro, que enumera os tipos de trabalhos que são objecto de execução por parte de empresas de construção civil.

30. No entanto, conforme expressamente refere o referido Ofício-Circulado, tal não condiciona a aplicação da regra de inversão apenas às situações em que, seja necessário o prestador dos serviços possuir alvará ou título de registo ou quaisquer outras condições naquele decreto exigidas.

V - APRECIACÃO DA QUESTÃO COLOCADA

31. Questão que se coloca, é saber se à requerente, que adquire os serviços elencados nos pontos 4. e 5. desta informação, deve ser exigível a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo relativamente a certos trabalhos que os respectivos fornecedores de serviços lhe prestam, os quais isoladamente podem consubstanciar trabalhos de construção civil na acepção do Ofício-Circulado nº 30 101 da DSIVA, nomeadamente os constantes do Anexo I - Lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra da inversão, mas cuja relevância no âmbito global do serviço prestado, assumem nos projectos desenvolvidos uma natureza diminuta e meramente residual.

32. A este propósito, tomam-se por referência os seguintes aspectos:

- O conceito de "obra" constante do ponto 1.3. do Ofício-Circulado nº 30 101, de 24 de Maio de 2007, da DSIVA;

- A Jurisprudência emanada do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

VI - O CONCEITO DE OBRA CONSTANTE DO PONTO 1.3. DO OFÍCIO CIRCULADO N° 30 101, DE 24 DE MAIO DE 2007, DA DSIVA

33. Encontra-se preenchido o conceito de obra, desde que cumulativamente se verifique que respeitam a:

- Qualquer trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro, demolição, incluindo outros que envolvam processo construtivo;

- Bens imóveis.

34. No caso de trabalhos de manutenção de infra-estruturas de redes de telecomunicações móveis e de Internet, sendo certo que o objecto dos mesmos não é qualquer imóvel em que estejam instaladas, mas tão só, assegurar a funcionalidade e operacionalidade de um conjunto de elementos que constituem um sistema de telecomunicações, somos levados a concluir que o conceito de obra não se encontra verificado por falta de um requisito essencial - o imóvel.

35. Assim, porque apenas são considerados serviços de construção civil os que tenham por objecto a realização de uma "obra", não devem os trabalhos antes referidos, serem como tal considerados, porquanto não preenchem o conceito exigido.

36. Nessa medida, não devem considerar-se abrangidos pelo âmbito do Anexo I do Ofício-Circulado n° 30 101, de 24 de Maio de 2007, da DSIVA - Lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra da inversão, nem do regime de inversão do sujeito passivo a que se refere a alínea j), do n° 1, do art° 2° do CIVA.

VI.1 - A JURISPRUDÊNCIA EMANADA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

37. Analisando a jurisprudência invocada pela Requerente devemos considerar o seguinte:

38. O processo C-349/96 teve por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177._ do Tratado CE, pela House ... (Reino Unido).

39. O pedido destinava-se a obter, a título prejudicial, uma decisão sobre a interpretação dos artigos 2., n.1, e 13., B, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54) num litígio que opôs a Card Protection Plan Ltd (CPP) e os Commissioners of Customs & Excise.

40. Através das duas primeiras questões colocadas, que o TJCE entendeu deverem ser analisadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio perguntou, em substância, no que respeita a um plano como o fornecido pela CPP aos seus clientes, quais os critérios adequados para decidir, para efeitos de IVA, se uma operação composta por vários elementos deve ser

considerada uma prestação única ou duas ou mais prestações distintas que devem ser apreciadas separadamente.

41. A título preliminar, o TJCE reiterou ser importante recordar que a questão relativa ao alcance de uma operação reveste uma importância particular, na perspectiva do IVA, tanto para determinar o local das prestações de serviços como para a aplicação da taxa de imposição ou, como no caso vertente, das disposições relativas à isenção previstas pela Sexta Directiva.

42. Além disso, considerou, importa sublinhar que, tendo em conta a diversidade das transacções comerciais, é impossível dar uma resposta exhaustiva quanto ao modo de abordar correctamente o problema em todas as situações.

43. No entanto, tal como o Tribunal de Justiça já havia decidido no acórdão de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Colect., p. I-2395, n.os 12 a 14), a propósito da qualificação da operação de restauração, quando a operação em causa é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem começar por se tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão.

44. A este propósito, tendo em conta a dupla circunstância de que decorre do artigo 2º, n. 1, da Sexta Directiva que cada prestação de serviços deve normalmente ser considerada distinta e independente e de que a prestação constituída por um único serviço no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor - aqui entendido como consumidor médio - diversas prestações principais distintas ou uma prestação única.

45. Nessa medida o Tribunal não deixou de sublinhar que se está perante uma prestação única, quando um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal.

46. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (acórdão de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.º 24).

47. Nestas condições, embora o facto de ser facturado um preço único ao cliente poder ser considerado um elemento importante a favor da existência de uma prestação única, tal não reveste importância decisiva.

48. Assim, entendeu o TJCE, em resposta às duas primeiras questões colocadas, que é ao órgão de reenvio que compete determinar, se operações como as efectuadas pela CPP devem ser consideradas, para efeitos de IVA, no sentido de que comportam duas prestações independentes, isto é, uma prestação de seguro isenta e uma prestação tributável de registo de cartão ou se uma destas duas prestações é a prestação principal da qual a outra é acessória, partilhando esta do tratamento fiscal da prestação principal.

49. Face à jurisprudência que antecede, é de considerar-se no caso em apreço, que a Requerente adquire serviços, às entidades identificadas e

casuisticamente restritas ao modelo de contrato fornecido, serviços únicos, que consistem, em serviços de instalação, manutenção e conservação de redes de telecomunicações.

50. Tais serviços, por via da teoria da acessoriedade são sujeitos a IVA e dele não isentos, não abrangidos por qualquer regime particular de tributação, aí se incluindo o regime de *"reverse charge"*.

VII - CONCLUSÃO

51. No caso de aquisição de trabalhos que consistem na instalação, manutenção e conservação de redes de telecomunicações, sendo certo que o objecto dos mesmos não é qualquer imóvel em que estejam instaladas, mas tão só, assegurar a funcionalidade e operacionalidade de um conjunto de elementos que constituem um sistema de telecomunicações, o conceito de obra não se encontra verificado por falta de um requisito essencial - o imóvel.

52. Porque apenas são considerados serviços de construção civil os que tenham por objecto a realização de uma "obra", não devem os trabalhos antes referidos, serem como tal considerados, porquanto não preenchem o conceito exigido.

53. No caso em apreço a Requerente adquire apenas serviços que consistem quanto aos contratos envolvidos, nos serviços já identificados.

54. Tais serviços, são sujeitos a IVA e dele não isento, incumbindo a liquidação do imposto devido aos respectivos prestadores, em factura ou documento equivalente que deverá emitir na forma legal.