

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62022CJ0433

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

11 de janeiro de 2024 ( \*1 )

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Anexo IV — Ponto 2 — Disposições temporárias relativas a determinados serviços com grande intensidade do fator trabalho — Taxa reduzida de IVA aplicável a serviços de reparação e de renovação em residências particulares — Conceito de “residência particular”»

No processo C-433/22,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º do TFUE, pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por Decisão de 8 de junho de 2022, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de junho de 2022, no processo

Autoridade Tributária e Aduaneira

contra

HPA – Construções S. A.,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: K. Jürimäe, presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da Oitava Secção (relatora), M. Safjan e M. Gavalec, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação do Governo Português, por P. Barros da Costa, C. Bento e A. Rodrigues, na qualidade de agentes,

—

em representação da Comissão Europeia, por M. Björkland e I. Melo Sampaio, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 7 de setembro de 2023,

profere o presente

Acórdão

1

O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do ponto 2 do anexo IV da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) (a seguir «Autoridade Tributária») à HPA – Construções S. A. (a seguir «HPA») a respeito da taxa de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável à prestação de serviços de restauração de alguns imóveis, efetuada por esta sociedade.

Quadro jurídico

Direito da União

3

A Diretiva IVA inclui um título VIII, intitulado «Taxas», que contém um capítulo 2, intitulado «Estrutura e níveis das taxas», do qual constam, nomeadamente, os artigos 96.º e 98.º

4

O artigo 96.o desta diretiva prevê:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

5

O artigo 98.o, n.os 1 e 2, da referida diretiva tem a seguinte redação:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.»

6

O título VIII da mesma diretiva contém um capítulo 3, intitulado «Disposições temporárias relativas a determinados serviços com grande intensidade do fator trabalho», no qual constam, nomeadamente, os artigos 106.º e 107.º da Diretiva IVA. Posteriormente aos factos do litígio no processo principal, o capítulo 3 do título VIII e o anexo IV desta diretiva foram revogados pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009, que altera a Diretiva 2006/112 no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2009, L 116, p. 18).

7

O artigo 106.o da Diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros podem ser autorizados pelo Conselho [da União Europeia], deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão [Europeia], a aplicar aos serviços referidos no anexo IV,

até 31 de dezembro de 2010, as taxas reduzidas previstas no artigo 98.o

As taxas reduzidas podem ser aplicadas a serviços que pertençam, no máximo, a duas das categorias de serviços referidas no anexo IV.

Em casos excepcionais, um Estado-Membro pode ser autorizado a aplicar as taxas reduzidas a serviços de três das referidas categorias.»

8

O artigo 107.o desta diretiva prevê:

«Os serviços referidos no artigo 106.o devem preencher as seguintes condições:

a)

Ser de grande intensidade do fator trabalho;

b)

Ser prestados em grande parte diretamente aos consumidores finais;

[...]»

9

O anexo IV da referida diretiva contém a lista dos serviços a que se refere o artigo 106.o desta diretiva. O ponto 2 deste anexo tem a seguinte redação:

«Obras de reparação e [de] renovação em residências particulares, excluindo os materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado.»

Direito português

10

O artigo 18.o, n.o 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na versão em vigor à data dos factos do processo principal (a seguir «Código do IVA»), prevê:

«As taxas do imposto são as seguintes:

a)

Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 5 %;

[...]

c)

Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 21 %.»

11

A verba n.o 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA dispõe:

«As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afetos à habitação, com exceção 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.

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

12

Para efeitos da interpretação da expressão «imóveis ou partes autónomas destes afetos à habitação», constante da referida verba da Lista I anexa ao Código do IVA, a Autoridade Tributária adotou orientações através, nomeadamente, do Ofício-Circulado n.º 30025, de 7 de agosto de 2000. Segundo este ofício, considera-se imóvel afeto à habitação o imóvel «que esteja a ser utilizado como tal no início das obras e que, após a execução das mesmas, continue a ser efetivamente utilizado como residência particular».

Litígio no processo principal e questão prejudicial

13

A HPA é uma sociedade comercial que tem por objeto, nomeadamente, a prestação de serviços de construção civil e de empreitadas. Ao longo do ano de 2007, esta sociedade celebrou cinco contratos de empreitada de remodelação em prédios urbanos com três sociedades comerciais, que são proprietárias dos edifícios nos quais foram realizadas as obras previstas nos referidos contratos.

14

A HPA, nas faturas que emitiu relativamente aos serviços de reparação e de renovação prestados ao abrigo dos mesmos contratos, liquidou o IVA à taxa reduzida de 5 %, nos termos da verba n.º 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA.

15

Em 19 de janeiro de 2011, a Direção de Finanças de Lisboa (Portugal) iniciou um procedimento externo de inspeção à HPA relativamente ao exercício de 2007. Esta inspeção pretendia verificar se tinham sido cumpridos todos os requisitos previstos para a aplicação daquela taxa reduzida, nomeadamente os relativos à realização de obras em imóveis afetos à habitação.

16

Na sequência da referida inspeção, por considerar que a HPA não podia ter aplicado a referida taxa reduzida, o Serviço de Finanças de Sintra?1 (Portugal) emitiu em nome daquela sociedade, em 10 de maio de 2011, liquidações adicionais de IVA num montante de 374750,77 euros.

17

A HPA impugnou estas liquidações no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Portugal). Por Sentença de 26 de junho de 2020, este tribunal julgou procedente a impugnação judicial intentada pela sociedade e anulou as referidas liquidações. A Autoridade Tributária interpôs recurso desta sentença no Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), que é o órgão jurisdicional de reenvio.

18

Neste órgão jurisdicional, a Autoridade Tributária alega que a verba n.º 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA, conforme interpretada pelo Ofício-Circulado n.º 30025, de 7 de agosto de 2000, engloba unicamente os serviços de renovação efetuados em imóveis que sejam efetivamente habitados, tanto antes como após a execução dos referidos serviços. A taxa reduzida de IVA prevista na referida verba n.º 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA não é, por conseguinte, aplicável a serviços de renovação relativos a imóveis que, à semelhança dos que foram objeto dos cinco contratos de empreitada referidos no n.º 13 do presente acórdão, são apenas os que estão «destinados» à habitação, no sentido de que estão licenciados para esse fim mas não estão efetivamente habitados no momento da prestação desses serviços.

19

Tendo a verba n.º 2.24 da Lista I anexa ao Código do IVA transposto o ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA para o direito português, o referido órgão jurisdicional considera que é necessário pedir ao Tribunal de Justiça que interprete esta última disposição. Segundo o mesmo órgão jurisdicional, é necessário esclarecer, em especial, em que condições uma prestação de serviços de renovação pode beneficiar da taxa reduzida aplicável às atividades de «reparação e [de] renovação em residências particulares», mencionadas na referida disposição da Diretiva IVA.

20

A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio refere que o Tribunal de Justiça decidiu, no Acórdão de 5 de maio de 2022, DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), que o ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA, por um lado, abrange duas atividades distintas, a saber, a reparação e a renovação, e, por outro, que se aplica a residências particulares, ou seja, a imóveis que servem de habitação particular e que não são utilizados para fins comerciais ou de serviço ou para ocupações temporárias, como os hotéis. Contudo, o Tribunal de Justiça não se pronunciou sobre a interpretação do conceito de «residência particular».

21

Nestas circunstâncias, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O ponto 2 do Anexo IV da Diretiva IVA opõe-se a uma disposição de direito nacional segundo a qual a taxa reduzida de IVA apenas pode ser aplicada a empreitadas de reparação e renovação do imóvel em residências particulares que estejam habitadas no momento em que aquelas operações têm lugar?»

Quanto à questão prejudicial

22

Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação

nacional que prevê que se aplique uma taxa reduzida de IVA aos serviços de reparação e de renovação em residências particulares, desde que estas residências sejam efetivamente utilizadas como habitação na data em que aquelas operações têm lugar.

23

Até à sua revogação pela Diretiva 2009/47, o ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 106.o desta diretiva, autorizava os Estados-Membros a aplicar uma taxa reduzida de IVA aos serviços relacionados com as «[o]bras de reparação e [de] renovação em residências particulares, excluindo os materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado».

24

Não havendo remissão para o direito dos Estados-Membros nem nenhuma definição pertinente na Diretiva IVA, os termos que figuram no anexo IV, ponto 2, desta diretiva devem ser interpretados de modo uniforme e independentemente das qualificações utilizadas nos Estados-Membros, em conformidade com o seu sentido habitual na linguagem corrente, tendo em conta o contexto em que são utilizados e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que fazem parte (Acórdão de 5 de maio de 2022, DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, n.o 29 e jurisprudência referida).

25

Assim, no que respeita, em primeiro lugar, ao sentido habitual dos termos utilizados nesta disposição e, em especial, à expressão «residências particulares», há que salientar que o termo «residência», geralmente, designa um bem imóvel ou até móvel, ou parte deste, destinado à habitação, que, por conseguinte, serve de residência a uma ou a várias pessoas. Por outro lado, o adjetivo «particular» permite distinguir as residências não particulares, como os alojamentos de serviço ou os hotéis (Acórdão de 5 de maio de 2022, DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, n.o 34).

26

Daqui resulta que os serviços de reparação e de renovação referidos no anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA devem incidir sobre bens utilizados para fins de habitação particular, ao passo que os serviços relativos aos bens utilizados para outros fins, como os comerciais, não são abrangidos por esta disposição (Acórdão de 5 de maio de 2022, DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, n.o 35).

27

Dado que, em conformidade com a jurisprudência recordada nos n.os 25 e 26 do presente acórdão, os serviços referidos no ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA dizem respeito a imóveis que servem de residência a uma ou a várias pessoas e que são utilizados para fins de habitação particular, resulta da redação desta disposição que esta última visa imóveis que têm como destino efetivo a habitação. Com efeito, tanto o conceito de residência como a exigência de utilização de um imóvel remetem para uma exploração concreta desse imóvel.

28

Por conseguinte, há que considerar, atenta a redação do ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA, 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 desta disposição. 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.

29

Em segundo lugar, o contexto em que o ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA se insere corrobora a interpretação segundo a qual a taxa reduzida de IVA só se aplica a serviços de reparação e de renovação que tenham por objeto imóveis que sejam efetivamente utilizados para habitação.

30

Com efeito, primeiro, esta disposição, uma vez que permite aplicar uma taxa reduzida de IVA, constitui uma derrogação ao princípio da aplicação da taxa normal e deve assim ser objeto de interpretação estrita (v., neste sentido, Acórdãos de 19 de dezembro de 2019, *Segler?Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, n.o 25, e de 5 de maio de 2022, *DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes*, C-218/21, EU:C:2022:355, n.o 40).

31

Segundo, resulta de uma leitura conjunta dos artigos 106.º e 107.º da Diretiva IVA que, para poder beneficiar de uma taxa reduzida de IVA, os serviços enumerados no ponto 2 do anexo IV desta diretiva devem em grande parte ser prestados diretamente aos consumidores finais. Ora, 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.

32

Em terceiro lugar, como resulta dos n.os 31 a 33 das conclusões da advogada-geral, interpretar o ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA no sentido de que só 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 desta disposição é conforme com os objetivos prosseguidos com a adoção de uma taxa reduzida, que visa beneficiar o consumidor.

33

Com efeito, para aquele que tenha direito à dedução do IVA a montante, é indiferente que as prestações de serviços de reparação ou de renovação sejam tributadas à taxa normal ou à taxa reduzida, uma vez que estará, em todo o caso, isento do encargo relativo a essas prestações através do exercício do seu direito à dedução do IVA. Em contrapartida, a aplicação de uma taxa reduzida a estas prestações beneficia o consumidor final que reside efetivamente no imóvel objeto das obras e que não tem direito a deduzir o IVA a montante.

34

Este consumidor pode assim, através da aplicação dessa 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 à taxa normal. Ora, 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.

35

Por último, em quarto lugar, há que referir que, para se considerar que um imóvel é efetivamente habitado, não é necessário que este esteja ocupado durante a realização das obras pelas pessoas que nele residem de forma permanente ou não. Por um lado, o destino efetivo para habitação não é alterado pelo facto de o imóvel ser utilizado apenas durante alguns períodos do ano. Por outro lado, o facto de uma residência particular estar desocupada durante um certo período de tempo não altera a sua natureza de residência particular.

36

Tendo em conta todos estes fundamentos, há que responder à questão prejudicial que o ponto 2 do anexo IV da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional que prevê que se aplique uma taxa reduzida de IVA aos serviços de reparação e de renovação em residências particulares, desde que as residências em causa sejam efetivamente utilizadas como habitação na data em que estas operações têm lugar.

Quanto às despesas

37

Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

O ponto 2 do anexo IV da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,

deve ser interpretado no sentido de que:

não se opõe a uma legislação nacional que prevê que se aplique uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado aos serviços de reparação e de renovação em residências particulares, desde que as residências em causa sejam efetivamente utilizadas como habitação na data em que estas operações têm lugar.

Jürimäe

Safjan

Gavalec

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 11 de janeiro de 2024.

O Secretário

A. Calot Escobar

A Presidente de Secção em exercício

K. Jürimäe

( \*1 ) Língua do processo: português.