

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA – al. a) do n.º 1 do art. 18.º

Assunto: Taxas - Empreitadas de reabilitação urbana - DL n.º 307/2009 - Reformulação profunda no prédio, com alteração de uso, com reorganização de espaços interiores sobre o imóvel - Serviços de construção civil.

Processo: **nº 14610**, por despacho de 2018-12-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

1. A requerente encontra-se enquadrada em IVA para a prática de operações isentas, nos termos do art.º 9.º do CIVA, e registada para o exercício da atividade principal de "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS", a que corresponde o CAE 68100, e para o exercício da atividade secundária de "ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS", a que corresponde o CAE 068200, tendo requerido informação vinculativa, com caráter de urgência, nos termos seguintes:

I. A requerente tem por objeto a "promoção e comercialização de empreendimentos imobiliários, a compra, venda e revenda de imóveis adquiridos para esse fim, a promoção e contratação de obras de construção e/ou de beneficiação dos mesmos, a compra de imóveis para arrendamento, administração e gestão de todo o tipo de imóveis. Peritagens e avaliações de empresas e patrimónios. Consultoria para negócios, gestão e apoio às empresas e património";

II. Desenvolve projetos de reabilitação urbana de imóveis, com vista a requalificar e melhorar o tecido urbano existente, com especial enfoque nas áreas e centros históricos de cidades e vilas que, se apresentam, frequentemente, em condições de obsolescência;

III. Atento o caráter comercial da atividade prosseguida, impõe-se a necessidade de serem obtidos alguns esclarecimentos e, bem assim, o enquadramento em sede de IVA relativamente a uma intervenção no tecido urbano existente que se pretende efetivar a muito breve trecho;

IV. Pretende vir a reabilitar um prédio urbano localizado na Rua, concelho de (de ora em diante "**Edifício PPP**"), atualmente afeto a escritórios, mas com o intuito de o destinar a habitação (caso em que seria necessário uma alteração do uso do imóvel de comércio para habitação) ou a apartamentos turísticos;

V. O "**Edifício PPP**", (atualmente composto por **X50** frações autónomas), foi adquirido, na sua quase totalidade, pela requerente no âmbito da aquisição de uma carteira de imóveis composta por **Y59** prédios;

VI. É proprietária de **Z33** frações do "**Edifício PPP**", sendo **N23** dessas frações localizadas no edifício propriamente dito e **L10** lojas comerciais na galeria comercial;

VII. Considerando que para efeitos de mudança de uso do "**Edifício PPP**", deverá ser obtida a unanimidade por parte de todos os atuais proprietários

das frações deste edifício e que, no atual estágio das negociações, não é possível prever o desfecho que das mesmas ocorrerá, a requerente admite que caso tal unanimidade não seja conseguida, a intervenção e operações que motivam o presente pedido deverão restringir-se apenas às **N23** frações atualmente afetadas a escritórios;

VIII. Contudo, caso seja obtida a unanimidade de todos os proprietários para efeitos de mudança de uso do edifício, a ora requerente prevê a intervenção generalizada quer em tais **N23** frações atualmente afetadas a escritórios, quer nas **L10** frações em que se encontram as galerias comerciais;

IX. Em qualquer caso, por não se alterar em substância, nem a matéria, nem o enquadramento sobre os quais versam o presente pedido, a ora requerente gostaria de informar e acautelar esta situação, uma vez que a intervenção nas **N23** frações hoje afetadas a escritórios se irá sempre verificar;

X. O "**Edifício PPP**", bem como o terreno onde o mesmo se encontra edificado, situa-se numa área de reabilitação urbana (ARU), tal como definida e para os efeitos do DL n.º 307/2009 de 23 de outubro, que aprova o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU);

XI. A área de reabilitação urbana em apreço foi delimitada após aprovação pela Assembleia Municipal de da proposta submetida pela Câmara Municipal de do projeto de alteração da ARU, corroborável através do mapa de delimitação da ARU, bem como do Aviso n.º, do Município de, publicado em DR,

XII. Face ao atual estado do imóvel, a ora Requerente percebe a necessidade de ser efetuada uma reformulação profunda no prédio, com alteração de uso, em que se proceda à reorganização de espaços interiores sobre o imóvel - desde a construção de novas infraestruturas, à demolição parcial e /ou total das infraestruturas existentes, bem como as operações de melhoramento das infraestruturas edificadas e do respetivo terreno, designadamente no que se refere às suas condições de uso, solidez habitabilidade, segurança, salubridade e estética;

XIII. A ora Requerente salienta que além das operações necessárias a dotar o edifício em causa das condições de segurança que se impõem face à legislação mais recente referente a esta matéria, as obras a serem efetuadas no mesmo visam a adaptação do edifício de escritórios hoje dividido em **X50** frações, das quais **Z33** são propriedade da ora requerente, para um conjunto de habitações ou apartamentos turísticos divididos em **W42** unidades de habitação ou de alojamento turístico instaladas nos andares superiores do edifício;

XIV. O piso térreo, atualmente destinado a comércio e a serviços, será parcialmente conservado, sendo que poderão também ser extensíveis as obras de reabilitação a esta área. Tal como consta da memória Descritiva e Justificativa de licenciamento;

XV. Pese embora para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA e do presente pedido, não seja requisito a verificação de quaisquer elementos relativos ao licenciamento do projeto junto da Câmara Municipal de (responsável pela área da freguesia de onde se situa o prédio em análise), a ora requente entende ser de juntar o parecer e informações técnicas já submetidos junto da Direção-Geral do Património Cultural;

XVI. No que a este parecer diz respeito, saliente-se que após a emissão de um parecer não favorável apenas resultante da "insuficiente instrução processual, conforme mencionado nos parecer arquitetura e arqueologia" (no âmbito do Ofício n.º, relativo ao Processo n.º), a ora Requerente procedeu à entrega da documentação arqueológica em falta, junto da Direção-Geral do Património Cultural, no dia

XVII. Em resultado da mesma, foi obtido o parecer favorável condicionado da antedita Direção Geral do Património Cultural, com a emissão do Ofício n.º

XVIII. O facto de o parecer ser "favorável condicionado" apenas resulta da necessidade de existir um acompanhamento arqueológico durante a fase de obras como "medida no âmbito da salvaguarda do património arqueológico", sendo que "Em função dos resultados obtidos, (...) poderão ser impostas pela DGPC medidas de salvaguarda adicionais e as correspondentes alterações de projeto";

XIX. A requerente junta ainda informação de serviço n.º, do Departamento de Estruturação da Oferta do Turismo de Portugal;

XX. Mediante tal informação, o Turismo de Portugal, emite parecer favorável ao projeto de instalação de um empreendimento turístico no "**Edifício PPP**";

XXI. Considerando o recente entendimento disponibilizado pela AT no âmbito da informação vinculativa n.º 13892 de 28-6-2018, a Requerente gostaria de informar que o pedido de licenciamento, ou alternativamente, a comunicação prévia da empreitada de obra de reabilitação urbana, será devidamente submetido em momento oportuno, junto da entidade gestora da operação de reabilitação urbana, neste caso, a Câmara Municipal de, para efeitos do disposto no art.º 44.º do RJRU;

XXII. A requerente pretende confirmar a possibilidade de aplicação da taxa reduzida de IVA de 6%, prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, ao contrato de empreitada de reabilitação urbana, o qual se pretende enquadrar na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA (nomeadamente, no que se refere às operações de construção e demolição parcial e/ou total de determinadas estruturas das frações de que é proprietária no "**Edifício PPP**";

XXIII. Para que o imóvel esteja em condições de ser transacionado o mais rapidamente possível, sendo adaptado de um edifício de escritórios para um conjunto de apartamentos turísticos ou de habitação, dentro dos padrões de segurança, habitabilidade e conforto essenciais ao bom sucesso do empreendimento, a ora requerente necessita de proceder à contratação de um único empreiteiro geral de obra de reabilitação urbana e respetivos serviços de construção civil;

XXIV. Sendo a requerente adquirente de serviços de construção civil e sujeito passivo isento de IVA (com enquadramento pendente, mas que deverá ser conferido em breve), de acordo com as regras atualmente em vigor, o empreiteiro deverá proceder à liquidação de IVA, razão pela qual entende que se impõe a apresentação do presente pedido, com carácter de urgência, por forma a acautelar desde o primeiro momento, o correto enquadramento, em sede de imposto, das obras que deverá vir a efetuar como obras de reabilitação urbana e assim confirmar a taxa que deverá suportar;

XXV. Por forma a acautelar a correta faturação, evitando a necessidade de

virem a ser emitidos documentos retificativos ou substituições de declarações periódicas de imposto, a ora requerente pretende confirmar se a liquidação decorrente da aquisição de serviços de construção civil deverá efetivar-se à taxa normal de 23% ou se à taxa reduzida de 6% (por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa do CIVA dos serviços assim adquiridos enquanto obras de empreitada de reabilitação urbana);

XXVI. A urgência do pedido decorre ainda da vantagem competitiva e da contribuição para a realização de operações tributáveis por parte da requerente que, o início e conclusão, no mais breve trecho e de forma transparente das obras de empreitada de reabilitação urbana revestem para a ora requerente;

XXVII. Pelo que, face à eminência do início previsto dos trabalhos de reabilitação urbana (.....) projetados pela ora requerente com base em critérios económicos e de oportunidade de mercado, torna-se manifesta a preocupação e objetivo de a ora requerente em obter um esclarecimento cabal do enquadramento tributário aplicável à sua situação de direito e de facto, provendo ao cabal respeito pelas normas fiscais em vigor;

XXVIII. Esta necessidade torna-se tanto ou mais premente como tendo em análise que o objetivo final das obras de adaptação, ou seja, de reabilitação do "**Edifício PPP**" é a respetiva alienação;

XXIX. Neste sentido, aferir, o quanto antes, qual a taxa que deverá ser imposta nas faturas referentes a obras de reabilitação urbana será de crucial importância e determinante para a definição do preço das frações que serão alienadas pela requerente;

XXX. De facto, não podendo a ora requerente deduzir o IVA incorrido com as referidas obras de reabilitação, o encargo deste imposto será, naturalmente, repercutido no preço de venda das referidas frações, sendo que a determinação deste preço com base numa taxa de IVA de 6% será muito mais competitiva do que a determinação de um preço com base numa taxa de 23%;

XXXI. Adicionalmente, atentas as condições atuais do mercado imobiliário e a sua inerente volatilidade, o prolongamento do lapso temporal entre a compra e a reabilitação do imóvel e a alienação do mesmo, em virtude de constrangimentos financeiros resultantes do incorreto enquadramento em sede de IVA das obras em análise, pode inviabilizar a rentabilidade do negócio projetada;

XXXII. Nos últimos anos tem-se verificado em Portugal e, especialmente, em Lisboa, uma valorização acentuada de imóveis reabilitados, que também se reflete a montante relativamente aos preços pelos quais os imóveis são comprados antes das obras de reabilitação. Contudo, a imprevisibilidade e comprovada fragilidade do mercado imobiliário obriga a que os agentes procurem atuar a curto e médio prazo, assim limitando a sua exposição ao risco de alterações drásticas no sector a jusante;

XXXIII. Releva, igualmente, para efeitos de justificação do caráter de urgência, o facto de estes esclarecimentos serem indispensáveis para a requerente assegurar que as faturas que vierem a ser emitidas cumprem os requisitos legais previstos no art.º 36.º, n.º 5 do Código do IVA, mais especificamente no que respeita à aplicação da correta taxa de imposto (ou

seja, 23% ou 6%);

XXXIV. Cumpre relembrar que a Requerente pretende efetuar intervenções de âmbito alargado que incluirão não apenas a construção como a eventual demolição parcial e/ou total de alguma ou da totalidade das estruturas agora existentes, no imóvel em causa, bem como no terreno e áreas circundantes;

XXXV. Consequentemente, a requerente pretende acautelar que, de acordo com os factos em análise, o respetivo enquadramento tributário é adequado às operações de reabilitação urbana de imóveis no âmbito de um contrato de empreitada de reabilitação urbana quando se refere a um imóvel que se encontra em área de reabilitação urbana;

XXXVI. Importa ainda salientar que, o facto de as intervenções projetadas se deverem iniciar até ao final do presente ano, terá um relevo considerável nos resultados pretendidos pela requerente, numa ótica de otimização financeira da sua atividade económica;

XXXVII. Ademais, conforme supra referido, o valor patrimonial tributário do imóvel é elevado considerando a área em que o mesmo se encontra edificado - situação que denota a importância e necessidade da realização das intervenções urbanísticas que se planeiam virem a serem efetuadas no mesmo, o elevado valor transacional do imóvel em termos de procura e realização económica e face ao seu potencial e expectável interesse no volátil mercado imobiliário, justificam o pedido de informação vinculativa com carácter de urgência;

XXXVIII. Adicionalmente, importa referir que a aplicação da taxa reduzida permitirá à requerente praticar preços de mercado competitivos, não colocando em causa a viabilidade económico-financeira do presente negócio, bem como a sua posição de mercado face aos seus concorrentes;

XXXIX. Com efeito, por razões de ordem de justiça tributária, social, financeira e, por outro lado, por motivos de segurança jurídica, indispensável à atividade exercida pela requerente, é do seu interesse que seja conferido, com celeridade, um enquadramento tributário, com carácter vinculativo, à situação em apreço - atendendo aos factos e proposta de enquadramento efetuadas.

Análise da questão suscitada

2. A al. a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA consagra que se aplica a taxa reduzida de IVA de 6% às prestações de serviços constantes da Lista I anexa ao CIVA.

3. A verba 2.23 da referida Lista prevê que constituem serviços sujeitos à taxa reduzida as: *"Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional."*

4. Estabelecendo assim como condições para enquadramento na previsão da referida verba a realização de empreitada de reabilitação urbana em área de reabilitação urbana.

5. O Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro [alterado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, pelo decreto-lei n.º 136/2014 de 9 de setembro e pelo decreto-lei n.º 88/2017 de 27 de julho], que aprova o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU), define área de reabilitação urbana (ARU) como sendo: "a área territorialmente delimitada que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, designadamente no que se refere às suas condições de uso, solidez, segurança, estética ou salubridade, justifique uma intervenção integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana;" (cfr. art.º 2.º do RJRU).

6. E define "Reabilitação urbana" como sendo: "a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios".

7. Verificando-se assim que a reabilitação urbana abrange a demolição de estruturas.

8. De acordo com o n.º 1 do art.º 7.º do mesmo diploma, "A reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação:

a) Da delimitação de áreas de reabilitação urbana;

b) Da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana".

9. Dispõe ainda o n.º 1 do art.º 44.º do RJRU que a execução de empreitada de reabilitação urbana se encontra, entre outros, sujeita a licenciamento, admissão de comunicação prévia e autorização de utilização.

10. Assim, às empreitadas de reabilitação urbana, devidamente certificadas e licenciadas pelo respetivo município, executadas em imóveis situados em áreas de reabilitação urbana legalmente tituladas e delimitadas, pode aplicar-se a taxa reduzida de IVA ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, em conjugação com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, ou seja, a taxa reduzida de IVA de 6%.

11. Não obstante a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA não exigir qualquer formalismo especial além da verificação das condições nela constantes, é conveniente que o sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pela respetivo Município, que comprove a localização do imóvel dentro de uma área delimitada de reabilitação urbana, nos termos do diploma concernente a este tipo de operação.

12. Sempre que o sujeito passivo requerente esteja na posse de qualquer documento que comprove que o imóvel em questão está localizado numa área de reabilitação urbana, legalmente titulada e delimitada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, seja porque a declaração referida comprova tal

facto ou porque é detentor de um documento emitido pelo respetivo Município comprovativo dessa localização, verifica-se a existência de uma das condições constantes da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, isto é, que o imóvel se encontre situado numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais.

13. A segunda condição imposta pela referida verba refere-se ao facto das obras serem efetuadas na modalidade de empreitada.

14. O conceito de empreitada encontra-se previsto no art.º 1207.º do Código Civil, isto é: "o contrato em que uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço", entendendo-se por "obra" todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis. Para que haja um contrato de empreitada é essencial, portanto, que o mesmo tenha por objeto a realização de uma obra, feita segundo determinadas condições, por um preço previamente estipulado, um trabalho ajustado globalmente e não consoante o trabalho diário.

15. Quanto à suscetibilidade de aplicação da taxa reduzida no que se refere às operações de construção e demolição parcial e/ou total de determinadas estruturas das frações de que é proprietária no "**Edifício PPP**", a mesma será suscetível de aplicação desde que a empreitada a contratar preveja tais obras e as mesmas sejam realizadas em ARU mediante empreitadas de reabilitação urbana, conforme indicado no ponto 10 da presente informação.

16. Mais se esclarece que, sendo o contrato de empreitada a única modalidade contratual prevista na referida verba. A aquisição de materiais para a aplicação na obra por parte do empreiteiro geral, ou quaisquer custos relativos a projetos, honorários, fiscalização entre outros, não expressamente previstos no respetivo contrato de empreitada, devem ser tributados à taxa normal.

17. Relativamente à incidência subjetiva, de acordo com o disposto na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, são sujeitos passivos de imposto as pessoas coletivas com sede em território nacional que pratiquem operações que conferem o direito à dedução, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil. No entanto, uma vez que a requerente está enquadrada em IVA para a prática exclusiva de operações isentas que não conferem o direito à dedução, não se verifica a inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º.

18. Ao invés, é ao prestador do serviço (empreiteiro) que compete liquidar o IVA na respetiva fatura, dando cumprimento ao disposto no n.º 5 do art.º 36.º do CIVA.

CONCLUSÃO

19. Para que as intervenções a efetuar no imóvel em causa, possam ter enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA e, conseqüentemente, beneficiar da taxa reduzida de IVA, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, torna-se necessário que, cumulativamente:

a) Se verifique a execução de uma empreitada, nos termos previstos no artigo

1207.º do Código Civil;

b) Seja considerada pela Câmara Municipal, uma obra, efetuada no âmbito do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23/10, e o imóvel esteja situado numa área de reabilitação urbana;

c) O sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pelo respetivo Município, que comprove a localização do imóvel numa área de reabilitação urbana, bem como a obra ser enquadrada no âmbito do referido Decreto-Lei;

d) Sendo o adquirente dos serviços sujeito passivo que exerce exclusivamente operações isentas de IVA que não consagram o direito à dedução, não é aplicável a inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.