

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 2.º

Assunto: Incidência subjetiva – Serviços de construção civil

Processo: **n.º 23524**, por despacho de 2023-03-16, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo:

1. A Requerente, enquadra-se em sede de IVA, desde 2019-10-30, no regime normal com periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade principal de "Compra e Venda de Bens Imobiliários", CAE:68100 e pela atividade secundária de "Construção de Outras Obras de Engenharia Civil, N.E.", CAE: 42990, "Construção de Edifícios (Residenciais e não Residenciais)", CAE:41200, realizando operações que não conferem à dedução do imposto.

2. A Requerente na sua exposição refere que é uma sociedade constituída por dois sócios, um empresário em nome individual e uma empresa, tem em seu poder a respetiva autorização para construir - Licença de construção - e a declaração de qualificação desta construção como reabilitação em área de reabilitação urbana pelo que, tendo iniciado trabalhos de reabilitação de imóveis para venda, pretende saber o seguinte:

i. "Pretende-se que um dos sócios seja o empreiteiro geral. Pode?

ii. No caso de o empreiteiro geral não realizar todos os trabalhos e subcontratar outras empresas para realizar trabalhos, por exemplo de fornecimento e aplicação de janelas, a taxa de iva a aplicar por estes ao empreiteiro geral será de 6%?

iii. Esta empresa (promotora) foi enquadrada no artigo 9º do CIVA. Assim todos os seus subempreiteiros terão que faturar com iva incluído e não em regime de autoliquidação, uma vez que esta situação apenas se aplicaria no caso do enquadramento no Regime Misto?

iv. E no caso dos subempreiteiros do empreiteiro geral, estes irão faturar ao empreiteiro geral pelo regime da autoliquidação de IVA?

v. Qual será o melhor enquadramento para este empreiteiro geral, sendo que vai realizar esta empreitada e será também empreiteiro noutras empreitadas publicas ou privadas fora do âmbito da atividade de imobiliária?

vi. Tanto o empreiteiro geral como os seus empreiteiros terão que proceder à junção em anexo às respetivas faturas de Autos de medição? Ou bastará referir a designação da empreitada, a sua localização, a descrição dos trabalhos realizados e o valor correspondente, uma vez que muitos contratos são fechados por valor global e não à medição?

vii. Tanto o promotor, como o empreiteiro geral, como os seus subempreiteiros, sempre que iva suportado não seja dedutível, este será aceite fiscalmente em sede de IR?"

3. O artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), refere que podem ser sujeitos passivos de IVA aqueles que cumulativamente:

i. Sejam pessoas singulares ou coletivas, ou seja, indivíduos ou empresas

- ii. Que de modo independente,
  - iii. Com caráter de habitualidade,
  - iv. Exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais
4. Deste modo, no âmbito do CIVA, nada impede que o sócio de uma sociedade seja empreiteiro geral de uma obra, desde que seja sujeito passivo nos termos do artigo 2.º do CIVA.
5. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA estão sujeitas à taxa reduzida do imposto as importações e transmissões de bens e as prestações de serviços constantes da lista I anexa ao Código do IVA.
6. Conforme o disposto na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, estão sujeitas à aplicação da taxa reduzida, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, as "(e)mpreitadas 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".
7. A mencionada verba coloca algumas condições para que a taxa reduzida possa ser aplicável às operações que nela pretendam enquadramento.
8. A verba exige, assim, que a operação consubstancie:
- uma empreitada de reabilitação urbana;
  - de reabilitação urbana;
  - realizada em imóveis ou espaços públicos localizados em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais; ou
  - no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.
9. O conceito de empreitada encontra-se previsto no artigo 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.
10. O Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, estabelece o "Regime jurídico da reabilitação urbana".
11. De acordo com excerto do respetivo preâmbulo, o regime jurídico da reabilitação urbana estrutura as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais: o conceito de «área de reabilitação urbana», cuja delimitação pelo município tem como efeito determinar a parcela territorial que justifica uma intervenção integrada no âmbito deste diploma, e o conceito de «operação de reabilitação urbana», correspondente à estruturação concreta das intervenções a efetuar no interior da respetiva área

de reabilitação urbana.

12. Conforme o disposto no artigo 2.º deste regime, dedicado às definições, entende-se por:

- «Área de reabilitação urbana» 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 - Cf. Alínea b);

- «Reabilitação urbana» 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 - Cf. Alínea j);

- «Operação de reabilitação urbana» o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área - Cf. Alínea h);

13. Por sua vez, o artigo 7.º, n.º 1 determina que a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação:

a) Da delimitação de áreas de reabilitação urbana; e

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.

14. A operação de reabilitação urbana deve obedecer ao disposto no artigo 17.º do regime se desenvolvida através de instrumento próprio ou ao artigo 18.º e seguintes se desenvolvida através de plano de pormenor de reabilitação urbana.

15. Em qualquer dos casos, a sua aprovação deve conter:

a) A definição do tipo de operação de reabilitação urbana; e

b) A estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática.

16. Tratando-se de plano de pormenor de reabilitação urbana, este obedece ao disposto nos artigos 101.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 80/2015, de 14 de maio (que aprova a revisão do regime jurídico dos instrumentos de gestão territorial), por força do n.º 1 do artigo 21.º do regime jurídico da reabilitação urbana.

17. Tendo presente estes conceitos conclui-se que a delimitação da «área de reabilitação urbana» é apenas uma das bases do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, sendo complementada com as «operações de reabilitação urbana» que correspondem à concretização do tipo de intervenções a realizar

na área de reabilitação urbana. Ou seja, a simples delimitação da área de reabilitação urbana não determina, por si só, que todas as empreitadas que se realizem naquela área estão no âmbito deste regime jurídico. Na verdade, tal interdependência resulta de todo o regime vertido no Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), mas em particular, por exemplo, do seu artigo 15.º.

18. Com efeito, nos termos desta norma, que se reporta ao âmbito temporal da delimitação da área de reabilitação urbana, sempre que a aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não tenha lugar em simultâneo com a aprovação da operação de reabilitação urbana a desenvolver nessa área, aquela delimitação caduca se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação.

19. Depreende-se, portanto, que o momento em que a delimitação da área de reabilitação urbana fica consolidada é o momento em que ocorre a aprovação da operação de reabilitação urbana.

20. Deve, por esse motivo, entender-se que apenas estão em causa empreitadas de reabilitação urbana, quando as mesmas sejam realizadas no quadro de uma operação de reabilitação urbana já aprovada.

21. Do exposto resulta que a localização de um prédio em área de reabilitação urbana não constitui condição bastante para afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e, conseqüentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto (enquanto não se verificarem os restantes condicionalismos previstos na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA).

22. Assim, e apenas se a entidade competente para o efeito (por princípio, o correspondente Município) comprove que a operação se integra em área de reabilitação urbana e consubstancia uma operação de reabilitação urbana, ser-lhe-á, verificados que sejam os restantes condicionalismos aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

23. Acresce ainda, que o recurso à subempreitada para obras a realizar em imóveis não impede que seja aplicada a taxa reduzida de IVA (6%), ao abrigo da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, desde que a referida subempreitada seja qualificada como empreitada de reabilitação urbana.

24. A alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), refere que são sujeitos passivos do imposto as "pessoas singulares ou colectivas [...] 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."

Nos termos do Ofício-Circulado nº 30.101, de 2007-05-24, desta Direção de Serviços, nomeadamente do ponto 1.2., para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente:

a) se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil;

b) o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

25. No que se refere à qualificação dos serviços prestados para efeitos de inversão do sujeito passivo, o citado ofício-circulado vem esclarecer, no ponto 1.3, que se consideram serviços de construção civil, todos os que tenham por objeto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização, 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.

26. Por outro lado, deve entender-se por obra, todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.

27. Deste modo, deve interpretar-se de forma ampla o conceito de serviços de construção o que se retira da expressão: "bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo".

28. Do citado Ofício-Circulado, resulta ainda que a mera transmissão de bens (sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem os forneceu) não releva para efeitos da regra de inversão (ponto 1.5.1) e exclui da regra da inversão os bens que, inequivocamente, tenham a qualidade de bens móveis, isto é, bens que não estejam ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência (ponto 1.5.3).

29. Assim, quando determinada operação reúna as condições cumulativas referidas no n.º 24 da presente informação, bem como, respeite os requisitos enunciados número anterior, é obrigatório observar o disposto alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (inversão do sujeito passivo), cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, devendo a fatura emitida pelo fornecedor dos bens e/ou prestador do(s) serviço(s), nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, conter a expressão 'IVA-autoliquidação'.

30. Importa ainda referir alguns aspetos da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, relativamente ao que aí se considera serviços de construção civil, e bem assim acerca do respetivo Anexo I, onde consta a "Descrição das categorias e subcategorias de obras e trabalhos, e respetivas qualificações profissionais mínimas exigidas para a execução de empreitadas de obras públicas", a que se refere o n.º 2 do seu artigo 6.º.

31. Assim, nos termos do artigo 3.º, "para efeitos da presente lei, entende-se por":

- "«Atividade da construção» a atividade que tem por objeto a realização de obras, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização";
- "«Obra» a atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis";
- "«Categorias» os diversos tipos de obra e trabalhos especializados compreendidos nas habilitações dos empreiteiros de obras públicas";
- "«Subcategorias» as obras ou trabalhos especializados em que se dividem as categorias, compreendidos nas habilitações dos empreiteiros de obras públicas".

32. Conforme consta do Anexo I da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, serviços de construção civil consta nas várias categorias e subcategoria, designadamente a «1ª categoria - Edifícios e património construído: 1.º Estruturas e elementos de betão; 2.ª Estruturas metálicas; 3.ª Estruturas de madeira; 4.ª Alvenarias, rebocos e assentamento de cantaria; 5.ª Estuques, pinturas e outros revestimentos; 6.ª Carpintarias; [...]».

33. Nestes termos, as obras de reabilitação urbana enquadram-se no conceito de serviços de construção civil.

34. Deste modo, a aquisição de serviços de construção civil, com vista a reabilitação de imóveis, encontra-se abrangido pela regra de inversão do sujeito passivo a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, desde que o adquirente desse serviço seja sujeito passivo de IVA em território nacional que aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito a dedução do imposto.

35. Ainda no âmbito dos serviços de construção civil, ainda que o prestador dos serviços recorra a terceiros em regime de subcontratação, cabe ao adquirente liquidar e deduzir o IVA. Por outro lado, se o adquirente é um sujeito passivo misto, conforme esclarecido no ponto 1.2. do Ofício-Circulado 30 101/2007, quando da aquisição dos serviços de construção civil os prestadores dos serviços têm que aplicar a regra de inversão, devendo o adquirente proceder à (auto)liquidação do IVA devido, não podendo exercer o direito à dedução do IVA (autoliquidado), caso os serviços se destinem à atividade isenta.

36. Nas empreitadas de construção civil, em que o adquirente é um sujeito passivo de IVA, o serviço prestado pelo fornecedor é considerado como serviço de construção civil, pelo que se aplica a regra de inversão em causa e, por sua vez, ainda que o serviço tenha sido efetuado por um terceiro (subempreiteiro) fica, também, abrangido pela regra de inversão em causa, desde que o dono da obra seja um sujeito passivo de IVA nas condições já referidas.

37. É de salientar, que nas referidas operações abrangidas pela regra da inversão do sujeito passivo, a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA, os fornecedores dos serviços devem proceder à emissão das faturas referentes às operações descritas, as quais devem conter os elementos referidos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente o motivo justificativo da não liquidação do imposto, dado que nestas operações esta compete ao adquirente dos bens e serviços, devendo colocar nas mesmas a menção "IVA - autoliquidação", por força do disposto no n.º 13 do artigo 36.º do CIVA.

38. Relativamente à questão vi., importa antes de mais fazer referência ao disposto no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA o qual estabelece nas suas alíneas a) a f) os elementos que as faturas devem conter, devendo conter nomeadamente para efeitos da alínea b) a especificação dos bens ou serviços.

39. Nos casos de existir autos de medição tratando-se de serviços que têm subjacente um contrato, na fatura pode ser feita apenas a referência ao auto de medição atentando a que neste estão devidamente identificados os serviços e o respetivo imposto.

40. Refira-se, que nos termos da b) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 28/2019 são considerados documentos fiscalmente relevantes os documentos de transporte, recibos e quaisquer outros documentos emitidos,



independentemente da sua designação, que sejam suscetíveis, nomeadamente, de apresentação ao cliente que possibilitem a conferência de mercadorias ou de prestação de serviços, pelo que os autos de medição são documentos fiscalmente relevantes. Dessa forma, os autos de medição são documentos fiscalmente relevantes pelo que se o seu emitente estiver obrigado a utilizar software certificado, terão de ser emitidos por programa certificado.

41. Face ao exposto, nada obsta a que, para efeitos do cumprimento do disposto na alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º CIVA, na fatura, seja identificado, de forma clara, o auto de medição efetuado no âmbito do correspondente contrato.

42. Finalmente, as questões colocadas em matéria de imposto sobre o rendimento devem ser colocadas à respetiva área de gestão tributária.