

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IVA - Lista I
- Artigo/Verba: Verba 2.23 - 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. (Redação da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12)
- Assunto: REABILITAÇÃO URBANA
- Processo: 25269, com despacho de 2023-12-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
- I. PEDIDO
 1. A Requerente, está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal com periodicidade trimestral, realizando operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem este direito, utilizando, como método de dedução do imposto suportado nos bens e serviços de utilização mista, o método da afetação real de todos os bens. As atividades desenvolvidas pela Requerente são a compra e venda de imóveis, arrendamento e alojamento local.
 2. Em março de 2019, a Requerente adquiriu um imóvel (prédio construído antes de 1951), o qual se encontra devidamente identificado no pedido, para reabilitação.
 3. O Município da área de localização do imóvel embargou a obra, situação que se manteve entre setembro de 2019 e maio de 2021, tendo a reabilitação retomado em maio de 2021.
 4. Em junho de 2020 havia sido publicada a delimitação da ARU XXX, no qual se integra o edifício em causa.
 5. A Requerente vem, agora, solicitar o esclarecimento sobre se na reabilitação em causa, na qual foi aplicada a taxa de IVA de 23% (autoliquidada por estarem em causa serviços de construção civil), pode usufruir retroativamente do enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA). E, em caso afirmativo, qual os procedimentos que deve adotar.
 - II
ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)
Pressupostos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA
 6. A verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, determinava, na redação em vigor à data dos factos (1), que 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. São condições para aplicação da taxa reduzida que a operação consubstancie:
 - i) Uma empreitada de reabilitação urbana;
 - ii) realizada em imóveis ou espaços públicos localizados em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais; ou

interesse público nacional.

8. No que diz respeito à exigência de uma empreitada, devemos atender ao conceito previsto no artigo 1207.º do Código Civil, o qual define empreitada como "o contrato em que uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço", deve entender-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.

9. Ainda que esteja em causa uma empreitada, para determinar a possibilidade de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, é necessário apurar o tipo de empreitada (se está ou não em causa uma empreitada de reabilitação urbana) e a localização do imóvel objeto de intervenção.

10. O Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (2), estabelece o "Regime Jurídico da Reabilitação Urbana". De acordo com o 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.

11. A par do regime de reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, previsto na sua Parte II, o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (2) prevê, na sua Parte III, um regime especial de reabilitação urbana.

12. De acordo com o previsto no artigo 77.º-A do citado diploma, este regime especial de reabilitação urbana aplica-se às operações urbanísticas de reabilitação que cumpram os requisitos previstos no n.º 2 da mesma norma e tenham por objeto edifícios ou frações, localizados ou não em áreas de reabilitação urbana, (a) cuja construção, legalmente existente, tenha sido concluída há pelo menos 30 anos; e (b) nos quais, em virtude da sua insuficiência, degradação ou obsolescência, designadamente no que se refere às suas condições de uso, solidez, segurança, estética ou salubridade, se justifique uma intervenção de reabilitação destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva.

13. Os requisitos que devem ser cumpridos pelas operações urbanísticas de reabilitação abrangidas pela Parte III do citado diploma são, cumulativamente, os seguintes: a) Preservar as fachadas principais do edifício com todos os seus elementos não dissonantes, com possibilidade de novas aberturas de vãos ou modificação de vãos existentes ao nível do piso térreo, nos termos previstos nas normas legais e regulamentares e nos instrumentos de gestão territorial aplicáveis; b) Manter os elementos arquitetónicos e estruturais de valor patrimonial do edifício, designadamente abóbadas, arcarias, estruturas metálicas ou de madeira; c) Manter o número de pisos acima do solo e no subsolo, bem como a configuração da cobertura, sendo admitido o aproveitamento do vão da cobertura como área útil, com possibilidade de abertura de vãos para comunicação com o exterior, nos termos previstos nas normas legais e regulamentares e nos instrumentos de gestão territorial aplicáveis; e d) Não reduzir a resistência estrutural do edifício, designadamente ao nível sísmico, e observar as opções de construção adequadas à segurança estrutural e sísmica do edifício.

14. De facto, o artigo 77.º-A do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (2), prevê um regime especial de reabilitação urbana para os imóveis construídos há pelo menos 30 anos e nos quais se justifique uma intervenção de reabilitação destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva.

15. Contudo, para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA, em particular para que uma determinada empreitada possa beneficiar da taxa reduzida de imposto por

enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, é necessário, não só que esteja em causa uma empreitada de reabilitação urbana, conforme definida no diploma em referência, mas também que essa empreitada de reabilitação urbana se localize numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais.

16. O facto de, no Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (2), estar previsto um regime especial de reabilitação urbana que desconsidera a localização do imóvel objeto de intervenção, não permite alargar o âmbito de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, na medida em que o legislador fiscal optou, na redação desta verba, por colocar como requisitos (cumulativos) não só o tipo de empreitada abrangido - empreitada de reabilitação urbana -, mas também a localização dessa empreitada numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais.

17. Em resumo, não estão em condições de aplicar a taxa reduzida de imposto por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA:

i) As empreitadas que sejam consideradas de reabilitação urbana ao abrigo do Decreto-Lei em referência, mas que estejam fora de uma área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais; nem

ii) As empreitadas que se localizam em áreas de reabilitação urbana já delimitada, mas que, em virtude de não estarem em conformidade com uma operação de reabilitação urbana já aprovada, ou por não cumprirem os requisitos do regime especial de reabilitação urbana previstos no artigo 77.º-A do citado diploma, não podem ser consideradas empreitadas de reabilitação urbana por não se subsumirem no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico.

18. Na situação descrita pela Requerente não são fornecidos elementos que permitam aferir se, face ao Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (2), a operação urbanística de reabilitação do imóvel objeto deste pedido pode ser abrangida no citado regime especial de reabilitação urbana, qualificação que está fora do âmbito de competências destes Serviços, nem foi indicado se a obra está a ser efetuada em regime de empreitada, apenas sendo feita referência de que o imóvel se localiza numa área de reabilitação urbana.

19. Por outro lado, centrando-nos, agora, no regime geral de reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, previsto na sua Parte II do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (2), verifica-se, por consulta, em 22 de setembro de 2023, ao Portal da Habitação (3), que a Operação de Reabilitação Urbana relativa à Área de reabilitação Urbana de XXX ainda não se encontra aprovada.

20. O projeto de delimitação da área de reabilitação urbana de XXXX (4), em conformidade com o previsto no Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (2), refere, no capítulo 4., que "é possível enunciar um quadro de objetivos específicos a prosseguir com a estratégia de reabilitação urbana deste setor da cidade de XXXX, que será desenvolvida e concretizada aquando da elaboração da Operação de Reabilitação Urbana. Seja como for, pode afirmar-se desde já que estes objetivos específicos devem orientar a política urbana e a intervenção pública para os próximos anos, procurando levar a cabo ações que contribuam de forma robusta para estes objetivos."

21. Efetivamente, a delimitação da «área de reabilitação urbana» é apenas uma das bases do RJRU, 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 as empreitadas que se realizem naquela área se encontrem 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 (2), mas em particular, por exemplo, do seu artigo 15.º.

22. 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.

23. 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.

24. Recordamos que na versão inicial deste diploma a decisão de aprovar uma ARU, pressupunha sempre uma decisão complexa que integrasse para além da delimitação da área, a aprovação da ORU e a respetiva estratégia ou programa estratégico.

25. Só, posteriormente, com a redação dada ao RJRU pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, veio a permitir-se que esta decisão complexa seja faseada, podendo proceder-se primeiro à identificação dos concretos limites físicos da área (ARU) a sujeitar à operação de reabilitação urbana (artigo 13.º), aprovando-se posteriormente a ORU (artigo 16.º).

26. 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.

27. Porquanto é nas operações de reabilitação urbana aprovadas, através de instrumento próprio ou de plano de pormenor de reabilitação urbana, que estão contidos a definição do tipo de operação de reabilitação urbana e a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática (cf. artigo 16.º do mencionado normativo legal), que orientam as intervenções na área de reabilitação urbana delimitada.

28. Não basta, assim, que esteja em causa uma empreitada realizada numa área delimitada como de reabilitação urbana para que se possa já considerar uma empreitada de reabilitação urbana, se ainda não está em condições de se apurar se a mesma está conforme à estratégia ou ao programa estratégico de reabilitação urbana, o que só fica definido com a aprovação da respetiva operação de reabilitação urbana.

29. Com os dados disponibilizados pela Requerente, não é possível afirmar que se encontram reunidos os requisitos para a reabilitação do imóvel em causa possa estar enquadrada no âmbito da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

30. Contudo, sintetizado, pode concluir-se do seguinte modo:

i) Tratando-se de um imóvel com mais de 30 anos, se a intervenção a realizar no mesmo for efetuada através da modalidade de empreitada e na condição de respeitar os requisitos enunciados nos pontos 11 a 14 desta informação, uma vez que o imóvel se encontra localizado numa área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais, pode estar em condições de beneficiar da taxa reduzida de imposto, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA;

ii) Fora das circunstâncias referidas na alínea anterior, ainda que a intervenção seja efetuada na modalidade de empreitada e o imóvel se localize na área de reabilitação urbana, não há lugar à aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, na medida em que não estando aprovada a operação de reabilitação urbana não é, ainda, possível qualificar a intervenção como empreitada de reabilitação urbana, conforme defina na Parte II, do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (2).

31. Caso se conclua que estão reunidos os requisitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, as operações já realizadas podem ser corrigidas através de emissão de documentos retificativos de fatura, cumprindo-se o previsto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

32. Assim, caso se verifique que foi liquidado imposto a mais, em virtude da aplicação incorreta da taxa de IVA (erro de direito), tal situação pode ser corrigida desde que decorra no prazo de 4 anos, previsto no artigo 45.º da Lei Geral Tributária e artigo 98.º, n.º 2 do CIVA.

(1) Em virtude da alteração introduzida pela Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, tem, desde o dia 07 de outubro de 2023, a seguinte redação: "As empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública,

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 realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional."

(2) Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, pelo Decreto-lei n.º 136/2014, de 09 de setembro, pelo Decreto-lei n.º 88/2017, de 27 de julho e pelo Decreto-lei n.º 66/2019, de 21 de maio.

(3) <https://www.portaldahabitacao.pt/consulte-as-ar/#/arusInfo>

(4) Consultado, em 22 de setembro no endereço eletrónico XXXX