

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IVA - Lista I
- Artigo/Verba: Verba 2.23 - 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.
- Assunto: Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA - Reabilitação urbana, inversão do sujeito passivo
- Processo: 26113, com despacho de 2024-05-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: 1. A Requerente, enquadra-se em sede de IVA, desde 2013-10-01, no regime normal de periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade principal de "Agência de Publicidade", CAE:73110 e pela atividade secundária de "Compra e Venda de Bens Imobiliários", CAE: 68100, "Arrendamento de Bens Imobiliários", CAE: 068200 e "Alojamento Imobiliário Para Turistas", CAE: 55201, realizando operações que conferem direito à dedução do imposto e operações que não conferem direito à dedução do imposto.
2. A Requerente, na sua exposição que se reproduz, em parte, refere o seguinte:
- "Pretende a mesma efetuar a construção de uma unidade hoteleira, com adjudicação da mesma forma de empreitada geral, "Chave na mão", (construção do prédio na sua totalidade, fornecimento de eletrodomésticos, móveis de cozinha, quartos e salas, louças, talheres, atoalhados e roupas de cama, colchões,).
- "Trata-se de uma construção nova, efetuada numa zona ARU;
- "Certidão emitida pelos serviços municipalizados, atestando que a referida construção se localiza em zona ARU, (...);
- Licenciamento da obra a 25/10/2021, cujo alvará foi pago a 04/07/2023 (...);
3. A Requerente questiona o seguinte:
- "Os serviços/bens da empreitada geral serão faturados todos em regime de autoliquidação, ou há exceções que terão que autoliquidar IVA?"
- "O adquirente dos referidos serviços/bens, terá que liquidar IVA à taxa de 6%, ou 23%?"
4. 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 CIVA.
5. A verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, na sua nova redação, aprovada pela Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, determina a aplicação da taxa reduzida, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, às "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".

6. Apesar das alterações introduzidas à verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, terem entrado em vigor no dia 07 de outubro de 2023, o n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, determina que a redação agora conferida à citada verba não é aplicável aos seguintes casos:

"a) Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente antes da data da entrada em vigor da presente lei;"

"b) Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor."

7. E conforme esclarecimento prestado pela Direção de Serviços do IVA através do Ofício Circulado N.º 25003, de 30 de outubro de 2023, a norma transitória tem como consequência que «() não se aplicando a alteração estipulada pela referida Lei aos casos aqui descritos, será de aplicar a esses mesmos casos a redação que estava anteriormente em vigor. Deste modo, "as empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitados nos termos legais ()" cuja realização, total ou parcial, ocorra a partir da entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, na sequência de pedido de licenciamento, de comunicação prévia ou de pedido de informação prévia nos termos previstos na norma transitória, podem, ainda, beneficiar da aplicação da taxa reduzida.» Acrescentando que "(c)omo se verificava no período de vigência da redação anterior da verba 2.23, nas operações abrangidas pela norma transitória, os sujeitos passivos responsáveis pela liquidação do imposto à taxa reduzida devem estar aptos a provar que o imóvel se localiza em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais e que a empreitada nele realizada está conforme a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana contidos em operação de reabilitação urbana aprovada nos termos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana."

8. Nestes termos, considerando que a obra em análise se encontrava já aprovada pelo Município em data anterior à entrada em vigor da nova redação da 2.23 da lista I anexa ao CIVA, a presente informação é elaborada em conformidade com a redação anterior da citada verba, segundo a qual 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)mpeitadas 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".

9. Como se pode constatar, a mencionada verba coloca algumas condições para que a taxa reduzida possa ser aplicável às operações que nela pretendessem enquadramento.

10. A verba exige, assim, que a operação consubstancie:

- uma empreitada 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.

11. 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.

12. O Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, estabelece o "Regime jurídico da reabilitação urbana".

13. De acordo com excerto do respetivo preambulo, 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.

14. De acordo com 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);

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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 subsumam no conceito de reabilitação urbana constante do respetivo regime jurídico e que, conseqüentemente, possam 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).

24. Na situação em apreço, não parece restar dúvida de que a operação, cujo enquadramento jurídico tributário se pretende, irá decorrer em Área de Reabilitação Urbana.

25. No entanto, estando em causa a aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA na redação em vigor até 07 de outubro de 2023, e não obstante o certificado

pela Câmara Municipal, constata-se, mediante consulta ao sítio na Internet, seja da Câmara Municipal, seja do Portal da Habitação, que a correspondente operação de reabilitação urbana não terá sido ainda aprovada.

26. Face ao exposto, não se mostra possível confirmar o entendimento preconizado no pedido, pelo que à operação (de construção) em análise deve ser aplicada a taxa normal do imposto, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

27. No que respeita à regra de inversão do sujeito prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), a mesma determina 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 n.º 30.101, de 2007-05-24, da Direção de Serviços do IVA, 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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".

31. 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).

32. Não obstante, a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão (ponto 1.5.2).

33. Assim, quando determinada operação reúna as condições cumulativas referidas no n.º 27 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 serviço(s), nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, conter a expressão IVA-autoliquidação

34. 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.

35. 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".

36. 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.º Estruturas metálicas; 3.º Estruturas de madeira; 4.º Alvenarias, rebocos e assentamento de cantaria; 5.º Estuques, pinturas e outros revestimentos; 6.º Carpintarias; (...).».

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

38. Deste modo, a aquisição de serviços de construção civil, com vista a construção de imóveis em Áreas de Reabilitação de Edifícios, encontra-se abrangida 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.

39. 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.