

## 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: REABILITAÇÃO URBANA

Processo: 26154, com despacho de 2024-05-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - PEDIDO

1. O Requerente, celebrou com XXX, não residente em Portugal, um contrato de empreitada, para a construção de uma moradia unifamiliar e garagem na XX, Freguesia de XX, Concelho de XX. O imóvel encontra-se, segundo refere, localizado na Área de Reabilitação Urbana (ARU) de XX.
2. O Requerente pretende esclarecer se a empreitada em análise, a qual consiste na construção de uma moradia unifamiliar, é tributável à taxa reduzida de imposto (6%), por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

II - Enquadramento jurídico-tributário face ao Código do IVA (CIVA)  
Âmbito de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA

3. A Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, que aprovou medidas no âmbito da habitação procedeu a diversas alterações legislativas, nas quais se incluiu a redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. As alterações introduzidas produziram efeitos a 07 de outubro de 2023.
4. Embora as alterações introduzidas à citada verba tenham, conforme referido, entrado em vigor no dia 07 de outubro de 2023, a mesma lei, o seu artigo 50.º, n.º 9, estabelece que "(a) verba 2.23 da lista i anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na redação introduzida pela presente lei, 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."
5. Conforme esclarecido no 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.»

6. O mesmo ofício-circulado acrescenta 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."

7. No presente pedido o Requerente identifica o imóvel que vai ser objeto da empreitada contratada, referindo que se trata da construção de uma moradia unifamiliar, sendo possível verificar que a data prevista para o início dos trabalhos é 02-01-2024, sem, no entanto, ser feita qualquer menção a que:

a. antes da data da entrada em vigor da lei referida no ponto anterior tenha sido efetuado o respetivo pedido de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente; ou

b. que houve pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da mesma lei, submetidos ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.

8. Sem conhecimento dos factos mencionados no ponto anterior não é possível determinar qual a redação da verba que se aplica à empreitada identificada, contudo, os demais elementos juntos permitem fazer o enquadramento da operação à luz das duas redações, pelo que se esclarece o Requerente de que:

8.1. se para a empreitada em questão o respetivo pedido de licenciamento, comunicação prévia ou pedido de informação prévia deu entrada, junto da câmara municipal territorialmente competente, até ao dia 06 de outubro de 2023, ou se o pedido de licenciamento ou comunicação prévia ocorreu após aquela data, mas foi submetido ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor, é aplicável a redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA conferida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro;

8.2. se para a empreitada em questão o respetivo pedido de licenciamento, comunicação prévia ou pedido de informação prévia deu entrada, junto da câmara municipal territorialmente competente, após o dia 06 de outubro de 2023, e se o pedido de licenciamento ou comunicação prévia não foi submetido ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor prestada até 06 de outubro de 2023, é aplicável a redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA conferida pela Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro.

9. Na hipótese enunciada no ponto 8.1, na medida em que se esteja cumprido o requisito previsto na alínea a) do n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, a taxa reduzida de imposto é aplicável na condição da empreitada se enquadrar na redação conferida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro à verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

10. A verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, na redação conferida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, estabelece que estão sujeitas à taxa reduzida de imposto 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."

11. São, assim, condições para aplicação da taxa reduzida que a operação consubstancie:

a) Uma empreitada de reabilitação urbana;

b) realizada em imóveis ou espaços públicos localizados em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais;

c) ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse

público nacional.

12. 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.

13. 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.

14. O Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), estabelece o "Regime Jurídico da Reabilitação Urbana" (RJRU). 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.

15. De acordo com o disposto no artigo 2.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), 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).

«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).

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. Tratando-se de plano de pormenor de reabilitação urbana, este deve obedecer 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.

20. Efetivamente, o primeiro requisito para que determinada operação tenha enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA é a de que esteja em causa uma empreitada, mas, conforme já referido, exige-se, desde logo, que a empreitada seja de reabilitação urbana.

21. O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), do qual resulta que o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana estrutura, conforme atrás mencionado, as intervenções de reabilitação com base em dois conceitos fundamentais: o conceito de «área de reabilitação urbana» e o conceito de «operação de reabilitação urbana».

22. 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.

23. 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 urbana.

24. 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.

25. 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.

26. 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).

27. 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.

28. Entender que o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), se aplica, para efeitos da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, apenas no que diz respeito à definição de «reabilitação urbana» e à determinação da delimitação da área de reabilitação urbana é desconsiderar, no seu conjunto, a parte inicial da verba, a qual refere especificamente que estão em causa "empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico".

29. A «Reabilitação urbana» tal como definida no artigo 2.º alínea j) do citado diploma legal, traduz-se numa 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.

30. Mas a intervenção integrada sobre o tecido urbano existente é materializada apenas com a aprovação da operação de reabilitação urbana, sendo esta operação definida, no artigo 2.º alínea h) do diploma em referência, como o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área.

31. Acresce que, o próprio Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), no já citado artigo 7.º, n.º 1, determina que a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana resulta não só da aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana, mas também da operação de reabilitação urbana a desenvolver nestas áreas delimitadas, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.

32. E o n.º 4 da mesma norma estabelece que "(a) cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana".

33. Antes deste momento (aprovação da operação de reabilitação urbana), as empreitadas realizadas na área delimitada de reabilitação urbana não são ainda qualificadas de empreitadas de reabilitação urbana nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), e assim também não o podem ser para efeitos do exigido na letra da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

34. O próprio Decreto-Lei em referência esclarece que estamos perante uma reabilitação urbana apenas quando se verificarem os dois requisitos: i) aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana, ii) aprovação da operação de reabilitação urbana.

35. Do exposto resulta, em resumo, que a localização de um imóvel em área de reabilitação urbana não constitui, por si só, 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.

36. Não cabe no âmbito de competências desta Direção de Serviços aferir se determinado projeto tem enquadramento no âmbito de uma operação de reabilitação urbana.

37. A entidade competente para certificar que determinado projeto se enquadra no âmbito de uma operação de reabilitação urbana, nos termos do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), é a Câmara Municipal da respetiva área.

38. Contudo, por consulta, em 17 de maio de 2024, às páginas eletrónicas <https://www.portaldahabitacao.pt/consulte-as-ar#/arusInfo> e a <https://www.cm-pontedelima.pt/pages/497>, verifica-se que a Operação de Reabilitação Urbana relativa à ARU - Ponte de Lima não foi aprovada.

39. Razão pela qual, à luz da redação conferida pela Lei n.º 62.º-A/2008, de 31 de dezembro, se a mesma for aplicável por força da norma transitória prevista no artigo 50.º, n.º 9 da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, não pode concluir-se pelo enquadramento da empreitada na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

40. Na hipótese enunciada no ponto 8.2, isto é, se para a empreitada em questão o respetivo pedido de licenciamento, comunicação prévia ou pedido de informação prévia deu entrada, junto da câmara municipal territorialmente competente, após o dia 06 de outubro de 2023, ou se o pedido de licenciamento ou comunicação prévia não foi submetido ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor prestada até 06 de outubro de 2023, é aplicável a redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA conferida pela Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro.

41. Assim, desde o dia 07 de outubro de 2023, a taxa reduzida de imposto prevista na alínea a) do n.º 1, do artigo 18.º do CIVA, aplica-se "(à)s 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."

42. De acordo com a nova redação da verba, a taxa reduzida de imposto aplica-se a:

- a. empreitadas de reabilitação de edifícios;
- b. empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública,

que, em qualquer dos casos, digam respeito a imóveis localizados em área de reabilitação urbana, delimitada nos termos legais.

43. São também tributadas à taxa reduzida de imposto, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

44. Assim, desde 07 de outubro de 2023, salvo para as situações abrangidas pela norma transitória prevista no n.º 9 do artigo 50.º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, deixa de haver a exigência da existência de uma "operação de reabilitação urbana" aprovada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro (1), porquanto já não estão abrangidas nesta verba as empreitadas de reabilitação urbana, mas apenas as empreitadas de reabilitação de edifícios.

45. Entende-se por «reabilitação de edifícios» a forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a vários edifícios, às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às frações eventualmente integradas nesse edifício, ou a conceder-lhes novas aptidões funcionais, determinadas em função das opções de reabilitação urbana prosseguidas, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, podendo compreender uma ou mais operações urbanísticas [de acordo com a definição prevista na alínea i) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro].

46. Neste sentido, e conforme esclarecido no Ofício-circulado n.º 25003, de 2023-10-30, da Área de Gestão Tributária do IVA, estão excluídas do âmbito de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA as empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos.

### III - CONCLUSÃO

47. Independentemente da redação da verba aplicável à empreitada em apreço, o que não foi possível determinar na apreciação desde pedido de informação vinculativa, pode concluir-se, com segurança, que a empreitada em questão não pode beneficiar da taxa reduzida de imposto, prevista no artigo 18.º, n.º 1 alínea a) do CIVA.

48. Por um lado, se reunir as condições previstas na norma transitória para ter em conta a redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, conferida pela Lei n.º 62.º-A/2008, de 31 de dezembro, a empreitada em apreço não pode ser qualificada como empreitada de reabilitação urbana, uma vez que não foi aprovada a operação de reabilitação urbana relativa à ARU Ponte de Lima.

49. Por outro lado, se for aplicável a redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, em vigor desde 07 de outubro de 2023, não tem aplicação a taxa reduzida de imposto,

na medida em que esta verba já não abrange as edificações novas, estando o seu âmbito de aplicação restrito a empreitadas de reabilitação de edifícios que se encontrem localizados numa ARU.

(1) 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, pelo Decreto-Lei n.º 66/2019, de 21 de maio, pela Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro e pelo Decreto-Lei n.º 10/2024, de 08 de janeiro.