

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: 26995, com despacho de 2024-10-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - PEDIDO
1. A Requerente é uma sociedade que se dedica à compra e venda de bens imobiliários, arrendamento de bens imobiliários e outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão, estando a iniciar as obras de construção de um projeto urbanístico X.
 2. O Projeto, designado "XXXX", envolve a construção/edificação de um empreendimento na X.
 3. De acordo com a Requerente, o Projeto "XXXX" consiste, no essencial numa operação de construção de blocos de edifícios para habitação, sendo, igualmente, realizados os correspondentes melhoramentos das infraestruturas e espaços urbanos e a reabilitação urbana de toda a zona envolvente, na sequência da cedência de áreas para espaços verdes e de utilização coletiva, recuperando desta forma a área que se encontra atualmente desabitada e desocupada.
 4. Previamente à realização das operações de construção e reabilitação, foram concretizadas operações de loteamento sobre os terrenos em questão, através do processo de licenciamento, no âmbito do qual foi emitido o respetivo alvará de loteamento n.º X, que foi junto ao pedido como documento n.º 3. Este alvará de loteamento sofreu um aditamento em 2022, subsequente à aquisição da propriedade dos lotes pelas entidades do XX e alteração do loteamento quanto à configuração dos lotes (cfr. documento n.º 4).
 5. A Requerente refere que o Projeto "XXXX" se traduz na concretização de um investimento muito significativo em infraestruturas e recuperação de espaços públicos, os quais permitirão reabilitar toda a área envolvente, criando condições favoráveis à habitação das famílias XX e à fixação de negócios:
 - número total de fogos: X
 - área total dos lotes: X
 - área total de implantação: X
 - área de construção máxima: X
 - área de comércio ou serviços: X
 6. Com vista a concretizar este Projeto, a Requerente adjudicou a construção, reabilitação e desenvolvimento à entidade X, titular do alvará de construção n.º X, tendo sido celebrado, no dia X, o contrato para execução da empreitada.
 7. A Requerente refere que o "contrato de empreitada tem por base a universalidade dos bens e serviços cuja disponibilização se afigura essencial à concretização da operação autorizada pelo respetivo Município".
 8. No âmbito do referido contrato as obras de reabilitação dos lotes X e Y iniciaram-se no decurso do mês de X.

9. O empreiteiro e a entidade bancária que financia o projeto assumiram um compromisso formal de avançar com as próximas Fases do Projeto, o que aconteceu em X.

10. A Requerente refere que as operações urbanísticas a desenvolver no âmbito da totalidade do Projeto XXXX, designadamente a execução da operação urbanística licenciada e titulada pelo alvará de loteamento n.º X, assim como o posterior licenciamento da construção das edificações a que correspondem os processos de construção X e X, que se encontram em curso, situam-se na Área de Reabilitação Urbana do concelho X.

11. A natureza de reabilitação urbana do Projeto "XXXX" foi atestada pela Câmara Municipal X que certificou que "as operações urbanísticas a desenvolver, designadamente a execução da operação urbanística titulada pelo alvará de loteamento n.º X, assim como a construção das edificações previstas para os lotes X e Y (lotes resultantes do citado alvará de loteamento) a que correspondem os processos de construção X e X respetivamente localizam-se na ARU do Concelho X (cuja publicação consta do Aviso n.º X, cuja delimitação foi posteriormente alterada e publicada no Aviso n.º X, in Diário da República n.º X, 2.ª série, de X)". A certidão emitida a 3 de junho de 2022 foi junta ao pedido de informação como documento n.º 7.

12. Na mesma certidão a Câmara Municipal X certificou que as operações urbanísticas a desenvolver correspondem a uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU), obedecendo na apreciação e aprovação dos respetivos pedidos de licenciamento (de obras de urbanização e construção) aos requisitos previstos no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana aprovado pelo Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, na sua atual redação, "sendo que, as referidas obras se enquadram, no conceito de Reabilitação Urbana, considerando os termos definidos no artigo 2.º, alínea j) do citado diploma".

13. Considerando o projeto em referência a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) com os elementos que lhe foram disponibilizados, pronunciou-se, aquando do início das obras, pelo enquadramento da operação na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (XXX).

14. A Requerente refere, considerando as mais recentes alterações legais, que solicitou uma certidão à Câmara Municipal X de forma a comprovar que o projeto XXXX e as obras a ser efetuadas estão inseridas numa ARU.

15. A Câmara Municipal X, em X DE 2024, emitiu uma certidão (junta ao pedido como documento n.º 8) a atestar que "(a)s operações urbanísticas a desenvolver, designadamente a execução da operação urbanística titulada pelo alvará de loteamento n.º X, assim como a construção das edificações previstas para os lotes X (lotes resultantes do citado alvará de loteamento), localizam-se em Área de Reabilitação Urbana (ARU) do Concelho X (cuja publicação consta do Aviso n.º X, in Diário da República, 2.ª série, n.º X, de X X, cuja delimitação foi posteriormente alterada e publicada pelos avisos n.º X, (...) e n.º X (...) e Operação de Reabilitação Urbana (ORU) Simples, obedecendo os correspondentes procedimentos de controlo prévio (obras de urbanização e construção) aos requisitos previstos no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) aprovado pelo DL n.º 307/2009, de 23 de outubro, na sua atual redação, sendo que, as obras realizadas/a realizar se enquadram, no conceito de Reabilitação Urbana, considerando os termos definidos no artigo 2.º, alínea j) do citado diploma."

16. A Requerente refere, igualmente, que o descrito atesta que o Projeto XXXX reúne os pressupostos necessários para qualificar enquanto projeto localizado em ARU e cujas obras a serem efetuadas qualificam como ORU, pelo que reúne os requisitos necessários para a aplicação da taxa reduzida de IVA.

17. Entretanto, o "Pacote Mais Habitação" aprovou alterações legais ao nível da aplicação da taxa reduzida de IVA, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

18. Esta alteração legislativa prevê uma norma transitória, de acordo com a qual a nova redação não é aplicável nos seguintes casos:

a. Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedidos de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente antes da entrada em vigor da Lei n.º 59/2023, de 06 de outubro;

b. Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da Lei n.º 59/2023, de 06 de outubro, desde que submetidos ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.

19. A Requerente pretende confirmar o enquadramento fiscal aplicável ao presente loteamento, titulado pelo alvará de loteamento n.º X, ou seja, pretende confirmar se a sua situação é enquadrável no regime transitório relativo à aplicação da redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA anterior à entrada em vigor do Pacote Mais habitação, confirmando a aplicação da taxa reduzida no âmbito da operação de reabilitação urbana Projeto XXXX.

II - Enquadramento jurídico-tributário proposto pela Requerente

20. A Requerente propõe, em resumo, o seguinte enquadramento jurídico-tributário:

« (...)

7. A norma transitória do artigo 50.º do Pacote Mais Habitação refere especificamente as situações que envolvam (i) pedidos de licenciamento, (ii) comunicação prévia submetidos antes da entrada em vigor da nova lei, ou seja 7 de outubro de 2023, ou (iii) pedidos de informação prévia submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente após 7 de outubro de 2023, desde que submetidos ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.

8. A norma em questão não dispõe especificamente acerca das operações urbanísticas concretas, mas sim aos procedimentos de controlo prévio que confirmam direitos pré-existentes que devem ser igualmente preservados dado a sua natureza.

(...)

- Da natureza jurídica do loteamento

(...)

20. Neste sentido, o alvará de loteamento confere ao seu titular não apenas o direito a proceder à divisão da área de intervenção, mas principalmente, o direito à edificabilidade nele prevista.

(...)

25. Este é mais um reconhecimento patente na Lei de que as operações de loteamento conferem fortes direitos urbanísticos aos interessados, implicando diretamente na sua expectativa jurídica quanto ao desenvolvimento das operações/projetos urbanísticos em curso.

26. Considerando a natureza do loteamento, e que os direitos urbanísticos e de edificação a si conferidos são inclusivamente mais fortes juridicamente (e urbanisticamente) que os direitos conferidos por um pedido de informação prévia ou a comunicação prévia efetuada no âmbito de uma operação urbanística, conforme se explicará a seguir.

27. É, portanto, por estes motivos e pelos apresentados nos pareceres da PGR e da Exma. Sra. Professora Dr.ª Fernanda Paula Oliveira, que as licenças de loteamento não são em regra afetadas por alterações normativas supervenientes, devendo, por isso, o processo de loteamento emitido para o Projeto XXX, considerar-se abrangido pela disposição transitória aprovada pelo Pacote Mais Habitação.

(...)

36. Neste sentido, entende a Requerente que a sua situação se enquadra no âmbito do regime transitório previsto no referido n.º 9 do artigo 50.º do Pacote Mais Habitação. Sendo-lhe aplicável a redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redação anterior à introduzida por aquele Pacote, e que prevê a aplicação da taxa reduzida de 6% às "empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma

específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas 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".

(...)

58. Portanto, e em conclusão, o Projeto não pode, de facto, deixar de ser enquadrado no panorama legal da reabilitação urbana, que confere benefícios fiscais comprometidos com o contexto que foi historicamente influenciador do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, e considerando que o mesmo envolve a construção/edificação de um empreendimento que assume grande relevância socioeconómica a nível municipal e que corresponde a uma intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido em parte substancial, sendo modernizado através da realização de obras de beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, através de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios.»

III - Enquadramento jurídico-tributário face ao Código do IVA
Âmbito de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA

21. A Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, que aprova medidas no âmbito da habitação procedeu a diversas alterações legislativas, nas quais se incluiu uma nova redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. As alterações introduzidas produziram efeitos a 07 de outubro de 2023.

22. 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."

23. 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.

24. 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.

25. Embora as alterações introduzidas à citada verba tenham, conforme referido, entrado em vigor no dia 07 de outubro de 2023, a Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, no 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."

26. 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.»

27. 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."

28. No presente pedido, a Requerente pretende confirmar se o loteamento titulado pelo alvará de loteamento n.º X é enquadrável no regime transitório relativo à aplicação da redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA anterior à entrada em vigor do Pacote Mais Habitação.

29. A Requerente juntou ao pedido os seguintes documentos:

documento 1: certidões permanentes da Requerente e demais entidades interessadas no pedido;

documento 2: certidões de registo predial;

documento 3: cópia do Alvará de Loteamento n.º X, emitido pela Câmara Municipal X, emitido em nome de "X" e "X", que titula a aprovação da operação de loteamento e respetivas obras de urbanização,

documento 4: cópia do 2.º aditamento ao Alvará de Loteamento n.º X;

documento 5 e 6: cópias dos alvarás de licenciamento de obras de construção n.º X e n.º X, emitidos a X;

documento 7: cópia da certidão emitida, em X, pela Câmara Municipal do X, que atesta que as operações urbanísticas tituladas pelo Alvará de Loteamento n.º X, assim como a construção das edificações previstas para os lotes X, são relativas a imóveis localizados numa ARU e que correspondem a uma operação de reabilitação urbana simples.

Documento 8: cópia da certidão emitida, em X, pela Câmara Municipal X, que atesta que as operações urbanísticas tituladas pelo Alvará de Loteamento n.º X, assim como a construção das edificações previstas para os lotes X, são relativas a imóveis localizados numa ARU e que correspondem a uma operação de reabilitação urbana simples.

Documento 9: cópia do parecer elaborado por Fernanda Paula Oliveira, professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

30. Analisados os documentos juntos ao pedido, bem como a argumentação aduzida pela Requerente, é relevante, neste passo, delimitar o âmbito de aplicação da norma transitória relativa à verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

31. Conforme referido no ponto 25 desta informação, embora as alterações introduzidas à verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, tenham entrado em vigor no dia 07 de outubro de 2023, a Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, no seu artigo 50.º, n.º 9, contempla uma norma transitória que veio determinar que a nova redação da verba não é aplicável a:

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; ou

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."

32. Dos atos enumerados na norma transitória ficou excluído o licenciamento do

loteamento.

33. A redação da norma transitória é taxativa, pelo que não cabe às autoridades administrativas ampliar o seu alcance, acrescentando-lhe momentos do procedimento administrativo além dos que estão expressos no texto legal.

34. Tanto mais que, na norma em análise, não se afigura que esteja em causa qualquer dúvida na interpretação de uma expressão. O legislador, conhecedor do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, nomeadamente, no que diz respeito ao regime prévio de licenciamento ou autorização das operações de loteamento urbana, bem como das obras de urbanização, identificou determinados atos no procedimento que considerou relevantes para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

35. É um facto que o artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil estabelece que "(...) a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstruir a partir dos textos o pensamento legislativo (...)". Tal significa, no contexto da interpretação extensiva, que a reconstrução do referido pensamento supõe que, quando o legislador diz, na letra da lei, menos do que objetivamente quererá ter dito, o intérprete deve corretivamente alargar o sentido da disposição legislativa de modo a abranger outras situações que permitam garantir fidelidade ao referido pensamento.

36. Contudo, na norma de que nos ocupamos não parece que o legislador tenha dito menos do que queria. Deve antes entender-se que, perante um determinado regime jurídico, o legislador identificou e selecionou, de entre todo o procedimento administrativo nele previsto, os atos que devem ser atendidos para efeitos de salvaguarda de expectativas.

37. Além do mais, a norma transitória em apreço, não tem qualquer efeito nos direitos urbanísticos dos interessados, nomeadamente, o direito a edificar mantém-se inalterado.

38. De facto, pode argumentar-se que os proprietários tenham formado a convicção e a expectativa de que, a todo o projeto em apreço, fosse aplicável a taxa reduzida de imposto. No entanto, ainda que assim fosse, tal expectativa, mesmo tendo sido proferida uma informação vinculativa relativamente a estes factos, apenas estava garantida no pressuposto de que todas as variáveis do projeto se mantinham inalteradas e de que a lei se mantinha em vigor nos termos que se verificavam à data em que a mesma informação foi proferida. Naturalmente, não estava assegurado, por impossibilidade legal de o fazer, que uma alteração legislativa não se aplicasse aos factos objeto daquela informação vinculativa.

39. Não se ignora o facto de o alvará de loteamento titular, não só o direito a proceder à divisão da área de intervenção, mas também o direito de edificabilidade nele prevista. No entanto, a alteração legislativa em análise, conforme já referido, não tem impacto direto em qualquer direito relativo à divisão da área de intervenção ou no direito à edificabilidade, mas apenas na taxa de imposto aplicável.

40. É certo que esta alteração legislativa pode ter um impacto no planeamento financeiro do sujeito passivo proprietário do Projeto, contudo o direito tutelado pelo alvará não é relativo às normas fiscais, mas sim às normas urbanísticas.

41. O que está em causa no presente pedido é determinar qual a taxa de imposto aplicável ao contrato de empreitada relativo à execução do Projeto XXXX e para tal, havendo uma norma transitória, torna-se essencial apurar se esta é ou não aplicável à operação tributária.

42. Recordamos que o artigo 18.º, n.º 9 do Código do IVA, estabelece que a taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível, momento que é determinado nos termos do artigo 7.º e 8.º do mesmo código.

43. Assim, verificando-se que a redação da norma transitória, prevista no artigo 50, n.º 9 da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, é taxativa, não contemplando o licenciamento do loteamento, e uma vez que a Requerente, à data da entrada em vigor das alterações introduzidas à verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, não reunia os requisitos elencados na citada norma transitória, o contrato de empreitada para execução do

Projeto XXXX não pode ser abrangido pela redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA conferida pela Lei n.º 62.º-A/2008, de 31 de dezembro.

44. Ou seja, na situação em apreço, às operações cuja exigibilidade do imposto tenha ocorrido depois de 06 de outubro de 2023 e relativamente às quais não se encontrem reunidos os requisitos de aplicação da norma transitória, deve atender-se à atual redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, a qual determina que a taxa reduzida de imposto, prevista no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código, apenas é aplicável 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."

45. A redação atual da citada verba apenas contempla as empreitadas relativas à reabilitação de edifícios, e na condição de estes se situarem numa Área de Reabilitação Urbana delimitada nos termos legais. De acordo com a alínea i), do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro, 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.

46. A descrição feita pela Requerente permite verificar que a operação em causa no pedido, embora relativa a imóveis localizados numa Área de Reabilitação Urbana, se traduz na construção de novos edifícios e não na reabilitação de edifícios previamente existentes. Assim, não sendo aplicável a norma transitória acima analisada, conclui-se, à luz da legislação atualmente em vigor, que a taxa reduzida de imposto não é aplicável ao contrato de empreitada para execução do Projeto XXXX, por falta de enquadramento na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA.