

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: Imóvel situado em área de reabilitação urbana - verba 2.23 da Lista I - redação antiga
- Processo: 27134, com despacho de 2024-12-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. A Requerente pondera adquirir um imóvel com uma habitação localizada na [], freguesia do [], concelho do [], pretendendo nele construir uma habitação multifamiliar com [...] pisos acima da cota da soleira e 1 piso acima, procedendo à demolição da construção existente com exceção da frente do imóvel, como resulta do processo de licenciamento de obras de demolição / construção.
 2. Mais refere que o mencionado imóvel se encontra inserido em zona de ARU nos termos do artigo 13.º do RJRU, conforme declaração emitida pela Câmara Municipal [] que junta.
 3. A Requerente diz que vai subcontratar uma empresa para efetuar a "construção total com chave na mão", pretendendo saber se com uma declaração igual à emitida, aquela empresa pode emitir faturas com taxa de 6%, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), questionando ainda se tal acontece se subcontratar mais que uma empresa.
- II - Enquadramento em sede de IVA
- II.i. - Considerações prévias
4. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado como praticando apenas operações que não conferem direito à dedução (isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA) desde 00/00/2020, e que se encontra registado pela atividade principal de «Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)» - CAE 41200, e pela atividade secundária de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68100.
 5. Da "declaração de localização em ARU", emitida pela Câmara Municipal [] em 00/00/2020, junta pela Requerente, consta como titular do processo [], e decorre que: «Para efeitos de benefícios fiscais (aplicação da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, declara-se que o prédio localizado na [], n.ºs [], da freguesia do [], insere-se em ARU ([]) com delimitação aprovada ao abrigo do n.º 1 do artigo 13.º do RJRU.
- Verifica-se ainda que para o local encontra-se a decorrer, o processo de licenciamento de obras de demolição / construção nº NUP/[]/2020/CM[] inseridas, no conceito de obras de reabilitação urbana porque concorrem para os objetivos traçados para a ARU / Operação de Reabilitação Urbana de [], na medida em que se trata de uma intervenção integrada sobre o tecido urbano existente acrescentando valor ao património edificado, nos termos previstos do DL n.º 307/2009, de 23 de Outubro (RJRU), na sua atual redação.»

II.ii. -Enquadramento da operação

6. Em sede de IVA, resulta do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando-se como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens (artigo 4.º, n.º 1),

7. Sendo que as prestações de serviços são tributadas à taxa normal, exceto que forem suscetíveis de enquadramento em qualquer uma das verbas das Listas I (taxa reduzida) e II (taxa intermédia), conforme decorre da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

8. É, desde logo, de fazer um breve parêntesis para relembrar que a redução de taxa consubstancia um benefício fiscal, o que significa que as verbas das Listas I e II têm que ser objeto de interpretação estrita, como é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) [1], pelo que, se não estiverem reunidos todos os requisitos para a sua aplicação, as operações são sujeitas à taxa normal.

9. Na sua redação atual, dada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA determina a aplicação da taxa reduzida a «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.»

10. Na sua redação anterior, dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, a verba 2.23 preconizava a aplicação daquela taxa a «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.»

11. A mencionada Lei n.º 56/2023 veio estabelecer, no seu artigo 50.º, n.º 9, a não aplicação da nova redação, 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.»

12. O que significa que, tal como decorre do Ofício Circulado n.º 25003/2023, de 30 de outubro [2] (emitido na sequência da publicação da Lei n.º 56/2023), «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 delimitadas 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.»

13. Ora, tendo a declaração junta sido emitida pela Câmara Municipal [] em 00/00/2020, e fazendo esta referência a um "processo de licenciamento de obras de demolição / construção n.º NUP/[]/2020/CM[]", que se pressupõe ser o processo de licenciamento do ano de 2020, é de aplicar a redação anterior da verba 2.23, transcrita no ponto 10. desta Informação.

14. Nesta conformidade, a aplicação desta verba implicava que a operação em apreço cumprisse três requisitos cumulativos:

(i) tratar-se de um contrato de empreitada [definido no artigo 1207.º do Código Civil (CC)];

(ii) tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico;

(iii) fosse realizada em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

15. De harmonia com o artigo 1207.º do CC, empreitada é o «contrato em que uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço», determinando o artigo 1210.º do mesmo código que, em regra, os materiais e utensílios necessários à execução da obra devem ser fornecidos pelo empreiteiro.

16. Por seu turno, decorre da alínea k) do artigo 3.º do Regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção (atualmente constante do D.L. n.º 41/2015, de 3 de junho) que se considera como "«Obra» a atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis;"

17. O que significa que para que estejamos perante um contrato de empreitada é necessário que o mesmo tenha por objeto a realização de uma obra, em observação de determinadas condições, tendo por contrapartida um preço previamente estipulado, ou seja, é um trabalho ajustado globalmente e não consoante o trabalho realizado diariamente.

18. Nesta conformidade, todos os serviços e bens que façam parte do contrato de empreitada, pelo qual foi ajustado um preço global, desde que cumpridos os requisitos (ii) e (iii) do ponto 14. desta Informação, beneficiam da aplicação da taxa reduzida, por enquadramento na referida verba 2.23, contanto que se vejam verificados os restantes condicionalismos ali previstos.

19. Já os bens e serviços que não fizerem parte do contrato de empreitada devem ser tributados à taxa norma IVA, não sendo de atender, para efeito de aplicação desta verba, a outros tipos de contrato para além do contrato de empreitada.

20. Por outro lado, beneficiam da aplicação da taxa reduzida, as empreitadas e / ou subempreitadas contratadas na realização da obra, desde que estejamos perante um contrato de empreitada e cumpridos os requisitos (ii) e (iii) do ponto 14. desta Informação.

21. Todavia, conforme vimos supra, não basta estarmos perante um contrato de empreitada, tendo que se tratar de uma empreitada de reabilitação urbana (e a consequente localização do respetivo imóvel), tal como definida em diploma específico, no caso, no Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJRU), aprovado pelo D.L. n.º 307/2009, de 23 de outubro.

22. Assim, e desde logo, o preâmbulo deste RJRU preconiza que: "[o] presente 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 efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana."

23. Já de acordo com a alínea j) do artigo 2.º do RJRU, considera-se como 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», sendo considerada como operação de reabilitação urbana «o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área» [cfr. alínea h) do mesmo artigo].

24. Por seu turno, é considerada como 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.» [cfr. alínea b) do mencionado artigo].

25. Nos termos do artigo 7.º, n.ºs 1 e 4 do mesmo Regime, cabe aos respetivos Municípios promover a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, 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, sendo que a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana.

26. De acordo com o artigo 13.º, a delimitação das áreas de reabilitação urbana é da competência da Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal, deve ser fundamentada e conter (i) a memória descritiva e justificativa, que inclui os critérios subjacentes à delimitação da área abrangida e os objetivos estratégicos a prosseguir, (ii) a planta com a delimitação da área abrangida, e (iii) o quadro dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais, sendo que o Ato de aprovação da delimitação da área de reabilitação urbana integra estes elementos, e é publicado através de Aviso na 2.ª série do Diário da República e divulgado na página eletrónica do Município.

27. De harmonia com o artigo 16.º deste RJRU, as operações de reabilitação urbana são aprovadas através de instrumento próprio ou de plano de pormenor de reabilitação urbana, que contêm: "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."

28. Já de acordo com o artigo 15.º «No caso da aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não ter 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.»

29. Decorre, assim, do RJRU que as intervenções de reabilitação urbana assentam em dois conceitos fundamentais: "área de reabilitação urbana" e "operação de reabilitação urbana", sendo que são os Municípios territorialmente competentes que definem, delimitam concretamente e aprovam as operações de reabilitação urbana (ORU) a realizar em determinada área de reabilitação urbana (ARU), também por si delimitada.

30. Não bastando, para este efeito, que o imóvel objeto de intervenção se situe numa ARU, sendo necessário seja considerada como uma operação de reabilitação urbana (ORU) pelo Município territorialmente competente.

31. Desta forma, apenas podemos considerar que estão em causa empreitadas de reabilitação urbana, quando as mesmas sejam realizadas no quadro de uma operação de reabilitação urbana já aprovada.

32. Sendo que, como também vimos supra, o RJRU diz que cabe a cada Município definir, de entre as várias operações de reabilitação urbana legalmente permitidas, qual a operação de reabilitação em concreto para uma determinada área de reabilitação urbana (artigos 7.º, 8.º e 16.º), tendo, assim, que ser esta entidade a certificar / reconhecer que determina operação consubstancia uma operação de reabilitação urbana por si definida para determinada área de reabilitação urbana, não podendo tal ser atribuído a outra entidade (como por exemplo à AT).

33. Ora, no caso em apreço, da declaração emitida pela Câmara Municipal [] em 00/00/2020, consta que:

«Para efeitos de benefícios fiscais (aplicação da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, declara-se que o prédio localizado na [], n.ºs [, da freguesia do [], insere-se em ARU ([]) com delimitação aprovada ao abrigo do n.º 1

do artigo 13.º do RJRU.

Verifica-se ainda que para o local encontra-se a decorrer, o processo de licenciamento de obras de demolição / construção n.º NUP/[]/2020/CM[] inseridas, no conceito de obras de reabilitação urbana porque concorrem para os objetivos traçados para a ARU / Operação de Reabilitação Urbana de [], na medida em que se trata de uma intervenção integrada sobre o tecido urbano existente acrescentando valor ao património edificado, nos termos previstos do DL n.º 307/2009, de 23 de Outubro (RJRU), na sua atual redação

34. Ora, desde logo, esta declaração faz referência a um titular do processo ([]) que não é a Requerente, sendo que esta não identifica no Pedido a morada completa do imóvel no qual vai realizar as obras.

35. Por outro lado, a mencionada declaração apenas refere que o imóvel se insere na ARU de [], com delimitação já aprovada nos termos do artigo 13.º, n.º 1 do RJRU, não fazendo qualquer referência à publicação do Ato de aprovação (artigo 13.º, n.º 4),

36. E que no local se encontra a decorrer o processo de licenciamento de obras de demolição / construção n.º NUP/[]/2020/CM[], inseridas no conceito de obras de reabilitação urbana "porque concorrem para os objetivos traçados para a ARU / Operação de Reabilitação Urbana de []", desconhecendo-se se tal licenciamento já foi aprovado e em que termos.

37. Pese embora se tenha localizado o Aviso n.º 0000/2017, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 00/00/2017 (retificado pelo Aviso n.º 0000/2017, publicado no DR, 2.ª série, de 00/00/2017), no qual se procede à alteração da delimitação da ARU de [], bem como se torna público que o projeto da ORU de [] está concluído e se abre à discussão pública,

38. Desconhecem-se posteriores vicissitudes do mencionado processo de licenciamento, bem como da ARU / ORU em causa, sendo que também já passaram 4 anos após a emissão da referida declaração pelo Município do [].

39. Todavia, repetimos, não cabe no âmbito das competências da AT aferir se determinado projeto tem enquadramento no âmbito de uma operação de reabilitação urbana; tal consubstancia uma competência do Município territorialmente competente.

40. Sendo certo que, conforme o já mencionado Ofício Circulado n.º 25003/2023 «[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.»

III - Conclusões:

41. Face ao exposto, concluímos que:

41.1. tendo a declaração junta sido emitida pela Câmara Municipal [] em 00/00/2020, e fazendo esta referência a um "processo de licenciamento de obras de demolição / construção n.º NUP/[]/2020/CM[]", que se pressupõe ser o processo de licenciamento do ano de 2020, é de aplicar a redação anterior da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, transcrita no ponto 10. desta Informação;

41.2.1. a aplicação da verba 2.23, na redação anterior, implica que a operação de reabilitação urbana cumpra três requisitos cumulativos: (i) tratar-se de um contrato de empreitada (definido no artigo 1207.º do CC); (ii) tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico (RJRU); (iii) seja realizada em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional;

41.2.2. a empreitada é a única modalidade contratual aceite para efeitos de enquadramento nesta verba, pelo que todos os serviços e bens que façam parte do

contrato de empreitada, pelo qual foi ajustado um preço global, desde que cumpridos os requisitos (ii) e (iii) do ponto 14. desta Informação, beneficiam da aplicação da taxa reduzida, abrangendo todas as empreitadas e / ou subempreitadas contratadas na realização da obra;

41.2.3. do RJRU decorre que as intervenções de reabilitação urbana assentam em dois conceitos fundamentais: "área de reabilitação urbana" e "operação de reabilitação urbana", sendo que são os Municípios territorialmente competentes que definem, delimitam concretamente e aprovam as operações de reabilitação urbana (ORU) a realizar em determinada área de reabilitação urbana (ARU), também por si delimitada;

41.2.4. a Requerente não indica no pedido Pedido a morada completa do imóvel onde vai realizar as obras, sendo que a declaração emitida pelo Município faz referência a um titular do processo que não é a Requerente;

41.2.5. a mencionada declaração apenas refere que o imóvel nela identificado se insere na ARU de [], com delimitação já aprovada nos termos do artigo 13.º, n.º 1 do RJRU, não fazendo alusão à publicação do Ato de aprovação (artigo 13.º, n.º 4), e que no local se encontra a decorrer o processo de licenciamento de obras de demolição / construção n.º NUP/[]/2020/CM[], inseridas no conceito de obras de reabilitação urbana "porque concorrem para os objetivos traçados para a ARU / Operação de Reabilitação Urbana de []";

41.2.6. pese embora se tenha localizado o Aviso n.º 0000/2017 (e posterior retificação), no qual se procede à alteração da delimitação da ARU de [], bem como se torna público que o projeto da ORU de [] está concluído e se abre à discussão pública, desconhecem-se posteriores vicissitudes do mencionado processo de licenciamento, bem como da ARU / ORU em causa, sendo que também já passaram 4 anos após a emissão da referida declaração pelo Município do [];

41.2.7. não cabendo no âmbito das competências da AT aferir se determinado projeto tem enquadramento no âmbito de uma ARU e ORU, chama-se a atenção que os sujeitos passivos responsáveis pela liquidação do imposto à taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.23 da Lista (na redação dada pela Lei n.º 64-A/2008), devem estar aptos a provar que o imóvel se localiza numa ARU 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 (ORU) aprovada nos termos do RJRU.

[1] Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão de 09/03/2017, proc. C-573/15, n.º 32

[2] Disponível no Portal das Finanças