

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: 28400, com despacho de 2025-08-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - PEDIDO

1. No pedido de informação vinculativa apresentado, o Requerente na sua exposição, que se transcreve em parte, solicita esclarecimentos em relação ao seguinte:

- i. "A requerente é uma sociedade []" que efetua atividade de "promoção e construção imobiliária".
- ii. "Neste momento tem um projecto aprovado para a construção de um edifício novo de habitação. Esta obra desenvolve-se numa zona ARU e a empresa dispõe da declaração de localização em ARU emitida pelo município do [] e que se anexa ao presente pedido.
- iii. "Pelo acima exposto pergunta-se se os fornecimentos e serviços para a obra que agora se inicia podem ter a aplicação da verba 2.23 da Lista I do CIVA?"

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

2. 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.

3. 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."

4. 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.

5. 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.

6. 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."

7. 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.»

8. 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."

9. No presente pedido, o Requerente pretende confirmar se os "fornecimentos e serviços" para a "construção de um edifício novo de habitação" que vai desenvolver no município do [], na sequência de um Pedido de Informação Prévia aprovado em [], é aplicável na redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

10. O Requerente juntou ao pedido o seguinte documento:

- Documento 1: cópia da declaração, emitida em [], pela câmara municipal do [], comprovativa de que o imóvel sito na [], da freguesia de [], está localizado numa Área de Reabilitação Urbana (ARU) e que se enquadra na Operação de Reabilitação Urbana (ORU).

11. Perante os documentos apresentados pelo Requerente, foi necessário solicitar elementos adicionais, nomeadamente:

"1 - Informação sobre se a validade da informação prévia de teor favorável, mencionada na declaração de localização em ARU emitida pelo Município do [], foi prorrogada além de 00/00/2023; e

2 - Informação sobre a data em que foi efetuado o pedido de licenciamento, bem como se este pedido foi efetuado ao abrigo da informação prévia favorável em vigor".

12. Desta forma, foi remetido pelo Requerente uma Declaração para efeitos de benefícios fiscais, emitida pela câmara municipal, onde menciona que "existe o processo de licenciamento de obras de edificação n.º NUP/[]/2023/CM[], com licença aprovada em 00/00/2025".

13. Analisado os documentos juntos aos pedidos, é relevante, neste passo, delimitar o âmbito de aplicação da norma transitória relativa à verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

14. Conforme referido no ponto 7 desta informação, embora as alterações introduzidas à verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, 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.

15. A alínea a) desta norma transitória estabelece que sempre que a operação diga respeito 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 56/2023, de 06 de outubro, é-lhe aplicável 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.

16. Por outro lado, a alínea b) alarga a possibilidade de aplicação da redação anterior da norma a pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia apresentados depois de 06 de outubro de 2023, mas faz depender essa aplicação da existência de uma informação prévia favorável em vigor.

17. Ou seja, nos casos em que o pedido de licenciamento ou de comunicação prévia sejam submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, apenas é aplicável a redação anterior da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, se aqueles pedidos forem apresentados ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.

18. No caso em apreço, o Requerente, segundo as declarações emitidas pela câmara municipal do [], submeteu um pedido de informação prévia, o qual mereceu aprovação em [], com validade até [].

19. Com os dados fornecidos pode concluir-se que, na data de entrada em vigor da norma transitória (07 de outubro de 2023), data relevante para determinar a legislação aplicável aos contratos de empreitada relativos a imóveis situados em áreas de reabilitação urbana, o Requerente tinha submetido o pedido de informação prévia relativamente à operação urbanística objeto desta informação vinculativa, e o mesmo tinha sido objeto de informação favorável nas datas indicadas no ponto anterior. Contudo, segundo a informação presente nas declarações emitidas pela câmara, não podemos confirmar se o pedido de informação prévia se encontrava válido a 07 de outubro de 2023.

20. Para além disso, nestas declarações, a câmara municipal menciona que existe um processo de licenciamento de obras de construção e que se insere no conceito de reabilitação urbana, nos termos da alínea j) do artigo 2.º do Regime de Reabilitação Urbana. Porém, foi solicitado à Requerente, a "data em que foi efetuado o pedido de licenciamento", informação que não foi disponibilizada.

21. A verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, na redação dada pela Lei n.º 62.º-A/2008, de 31 de dezembro, determina 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".

22. 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
- iii) no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

23. 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.

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

25. 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).

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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 exige-se, desde logo, que a empreitada seja de reabilitação urbana.

31. 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 já referido, 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».

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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).

37. 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.

38. 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".

39. 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.

40. 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.

41. 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.

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

43. 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.

44. 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.

45. Do exposto resulta, em resumo, que a localização de um prédio 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, consequentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto.

46. Considerando o exposto, por força da norma transitória prevista no artigo 50.º, n.º 9 da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, devemos atender, no pedido em análise, à redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA conferida pela Lei n.º 62.º-A/2008, de 31 de dezembro.

47. No presente pedido a Requerente refere, em resumo, que irá construir um imóvel, em que o mesmo se encontra localizado numa ARU.

48. Resulta da exposição da Requerente que se trata da construção um edifício novo, localizado no [], no entanto não foi feita qualquer referência sobre se está ou não em causa um contrato de empreitada.

49. Para além disso, na situação objeto de análise na presente informação, e de acordo com os elementos fornecidos, não se pode concluir que o pedido de informação prévia se encontrava válido a 07 de outubro de 2023, nem que o licenciamento do loteamento foi anterior a 07 de outubro de 2023, pelo que na análise sobre qual a taxa de imposto a aplicar à construção dos imóveis identificados no pedido, temos de atender à redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA atualmente em vigor.

50. Recorde-se que a atual redação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, determina que a taxa reduzida de imposto, prevista no artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do mesmo Código, apenas é aplicável a "empreitadas de reabilitação de edifícios e a 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."

51. Assim, considerando o conceito de reabilitação de edifícios, deve concluir-se que estão excluídas do âmbito da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA as empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos (cfr. Ofício circulado n.º 25003, de 30 de outubro de 2023).

52. A descrição feita pela Requerente permite verificar que a operação em causa no pedido, embora relativa a um imóvel localizado numa Área de Reabilitação Urbana, traduz-se na construção de um novo edifício e não na reabilitação de edifício previamente existente. Assim, não existindo documentos que comprovem que o pedido de informação prévio ou o pedido de licenciamento se encontravam em vigor à data da entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro, não é possível aplicar a norma transitória acima analisada, concluindo-se, à luz da legislação atualmente em vigor, que a taxa reduzida de imposto não é aplicável à construção do imóvel identificado no pedido, por falta de enquadramento na verba 2.23 da lista I anexa ao CIVA.

53. No entanto, caso o Requerente tenha em sua posse a documentação mencionada no ponto anterior, poderá beneficiar da norma transitória tal como referido nos pontos 14 a 17 desta informação, sendo-lhe aplicável a redação anterior da verba 2.23.

54. Refira-se ainda que, sendo o contrato de empreitada a única modalidade contratual prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, a aquisição de materiais para utilização/aplicação pelo empreiteiro/subempreiteiro na obra ou quaisquer outros custos não expressamente previstos no respetivo contrato de empreitada, devem ser tributados

à taxa normal.

55. Por último, o Requerente encontra-se registado pelo exercício das atividades de "Desenvolvimento de projetos de edifícios" - CAE 06812, "Construção de edifícios residenciais e não residenciais" - CAE 041000, "Alojamento mobilado para turistas" - CAE 055201 e "Compra e venda de bens imobiliários" - CAE 068110, detetando-se um incorreto enquadramento como sujeito passivo isento do artigo 9.º do CIVA. O Requerente deveria estar enquadrado como Sujeito Passivo Misto (Regime Normal e Isento Artigo 9.º). Assim sendo, deverá proceder à respetiva alteração do enquadramento em sede de IVA.

(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.