

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.20º - Operações que conferem o direito à dedução .

Assunto: Taxas-Verba 2.23 Lista I anexa ao Código do IVA-Direito dedução IVA reabilitação de edifício por sujeito passivo misto

Processo: 28683, com despacho de 2025-10-15, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO COLOCADA

1. "A atividade da empresa está relacionada com a cura termal. A empresa é sujeito passivo de IVA misto e usa o cálculo do Pro-rata para calculo da parcela do IVA dos gastos que pode deduzir. As atividades isenta e sujeita são prestadas em dois edifícios nos quais é difícil à data efetuar uma afetação real, pois os consumos não estão separados."

2. "Em 2024 aprovou a reabilitação de um dos edifícios que explora no âmbito de um contrato de arrendamento / concessão com o Município, ou seja, a propriedade é do Município, mas a exploração é da empresa. Esta reabilitação foi inserida numa candidatura ao PRR. No âmbito desta candidatura o edifício irá ser reabilitado no sentido de o adaptar totalmente a tratamentos de bem-estar (ou seja, sujeitos a liquidação de IVA)."

3. "Desta forma, no futuro neste edifício poderá ser efetuada uma afetação real, uma vez que os seus consumos serão todos efetuados no âmbito de uma atividade sujeita."

4. "À data surgiram as seguintes dúvidas:

1 - O IVA da reabilitação do Edifício poderá ser totalmente deduzido, uma vez que este edifício terá após reabilitação apenas atividade sujeita?

2 - O IVA da obra de reabilitação poderá ser à taxa reduzida de acordo com a verba 2.23, uma vez que o edifício está na área de reabilitação urbana. E neste caso que documentação terá de ter a empresa para poder usar a taxa reduzida?

3 - Enquanto durar a obra, pode a empresa utilizar para os consumos que terá no outro edifício o método do pro-rata e o método da afetação real na obra de reabilitação?"

II - ELEMENTOS FACTUAIS

5. A Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): 86992 - "ATIVIDADES TERMAIS" (Principal); 47750 - "COMÉRCIO A RETALHO DE PRODUTOS COSMÉTICOS E DE HIGIENE" (Secundário 1); 56301 - "CAFÉS" (Secundário 2); 93192 - "OUTRAS ATIVIDADES DESPORTIVAS, N.E." (Secundário 3); 47783 - "COMÉRCIO A RETALHO DE OUTROS PRODUTOS NOVOS, N.E." (Secundário 4); 79900 - "OUTROS SERVIÇOS DE RESERVAS E ATIVIDADES RELACIONADAS" (Secundário 5); 91210 - "ATIVIDADES DE MUSEUS E COLEÇÕES" (Secundário 6), e 35122 - "PRODUÇÃO DE ELETRICIDADE DE ORIGEM EÓLICA" (Secundário 7).

6. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, registada como praticando operações que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições, e operações que não conferem esse direito (sujeito passivo misto com "prorata" de 5,00 %).

III - ANÁLISE DAS QUESTÕES

III - 1. Sobre a verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA)

7. A verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA contempla:

"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."

8. Nestes termos, a verba abrange:

as empreitadas de reabilitação de edifícios;
as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública,
quando, em qualquer dos casos, digam respeito a imóveis localizados em área de reabilitação urbana, delimitada nos termos legais.

9. 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.

10. Outra das condições impostas pela verba 2.23, refere-se ao facto de as obras serem efetuadas na modalidade de empreitada.

11. O conceito de empreitada encontra-se previsto no artigo 1207.º do Código Civil, isto é: "o contrato em que uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço", entendendo-se por "obra" todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis.

12. 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. Sendo o contrato de empreitada a única modalidade contratual prevista na referida verba, a aquisição de materiais para a aplicação na obra por parte do empreiteiro, ou quaisquer custos relativos a projetos, honorários, fiscalização, entre outros, não expressamente previstos no respetivo contrato de empreitada, devem ser tributados às taxas que lhes correspondam.

14. A respeito dos termos "Área de reabilitação urbana" e "Reabilitação de edifícios", importa consultar o "Regime jurídico da reabilitação urbana" (RJRU), estabelecido nos termos do artigo 1.º do Decreto-lei (DL) n.º 307/2009 de 23 de outubro.

15. Assim, nos termos das alíneas b) e i), respetivamente, do artigo 2.º do DL 307/2009, 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", e

"«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".

16. Quanto à delimitação das áreas de reabilitação urbana, esta é da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, conforme estabelece o n.º 1 do artigo 13.º do DL 307/2009.

17. Relembrando, a respeito da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, a Requerente questiona:

"2 - O IVA da obra de reabilitação poderá ser à taxa reduzida de acordo com a verba 2.23, uma vez que o edifício está na área de reabilitação urbana. E neste caso que documentação terá de ter a empresa para poder usar a taxa reduzida?"

18. Tendo presente a legislação e os conceitos referidos no presente Capítulo III - 1., poderá ser aplicável a referida verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, desde que (condições cumulativas):

As obras de reabilitação do edifício sejam feitas na modalidade de empreitada;

A reabilitação em causa seja feita nos termos do DL 307/2009, nomeadamente de acordo com o respetivo conceito de «Reabilitação de edifícios», presente na alínea i) do artigo 2.º desta disposição legal;

O edifício objeto de reabilitação seja localizado em área de reabilitação urbana, delimitada nos termos legais.

19. Quanto à "documentação" que a Requerente deverá reunir, esta inclui: evidência documental da modalidade de empreitada (exemplos: contratos celebrados com os empreiteiros e faturas emitidas por estes), e certidão do município de que o edifício objeto de reabilitação se encontra em área de reabilitação urbana.

III - 2. Sobre o direito à dedução do imposto da reabilitação

20. A Requerente questiona:

"1 - O IVA da reabilitação do Edifício poderá ser totalmente deduzido, uma vez que este edifício terá após reabilitação apenas atividade sujeita?"

(...)

3 - Enquanto durar a obra, pode a empresa utilizar para os consumos que terá no outro edifício o método do pro-rata e o método da afetação real na obra de reabilitação?"

21. Importa antes de mais referir que o artigo 23.º do CIVA ("Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista") se restringe à determinação do imposto dedutível relativo aos bens e/ou serviços de utilização mista, ou seja, que tenham uma utilização conjunta em atividades que conferem o direito à dedução e em atividades que não conferem esse direito.

22. De facto, tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações com direito a dedução do imposto, apresentado uma relação direta e imediata com essas operações, o respetivo imposto é objeto de dedução integral, nos termos do artigo 20.º do CIVA.

23. Pelo que é admissível a dedução integral do imposto decorrente da reabilitação do edifício descrito, se a sua utilização, a partir do início da reabilitação, e após a conclusão da reabilitação do mesmo, seja exclusivamente no âmbito de operações sujeitas e não isentas de imposto.