

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.
- Assunto: Poderes de autoridade - Institutos Públicos
- Processo: 28788, com despacho de 2025-11-18, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. O Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I.P., abreviadamente designado por IHRU, I.P., na sua exposição, pretende saber no âmbito das suas atribuições se o exercício da atividade de construção ou de reabilitação de edifícios, seja nos casos em que adjudica diretamente a empreiteiros a construção de imóveis ou por via indireta ou por mandato, mandata outros organismos do Estado ou Autarquias Locais a fazê-lo, se enquadra nos poderes de autoridade, previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, tendo em conta que é pessoa coletiva de direito público e que as realiza no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio.
 2. O IHRU, I.P., é uma entidade pública promotora de política nacional de habitação, com a natureza de instituto público promotora da política de habitação, com a natureza de instituto público de regime especial e gestão participada integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e de património próprio, e prossegue as atribuições do Governo na área de habitação, sob superintendência e tutela do membro do Governo responsável por essa área governativa.
 3. O IHRU, I.P., iniciou a atividade para efeitos fiscais em 2001-01-01, encontrando-se enquadrado em sede de IVA no regime normal de periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade principal de "Outras Atividades de Crédito, N.E. Exceto Factoring", CAE:064924 e pelas atividades secundárias de "Arrendamento e Exploração de Bens Imobiliários Próprios ou em Locação", CAE:068200, "Administração de Imóveis por Conta de Outrem", CAE:084124 e "Administração pública - Actividades da Cultura, Desporto, Recreativas, Habitação e de Outras Actividades Sociais exceto Segurança Social, realizando operações que conferem direito à dedução do imposto e operações que não conferem direito à dedução do imposto.
 4. No que refere ao regime jurídico, o IHRU, I.P., rege-se pelas disposições da Lei n.º 3/2004 de 15 de janeiro - lei quadro dos institutos públicos - pelo Decreto-Lei n.º 175/2012, de 2 de agosto, que aprova a orgânica do IHRU, I.P., pelos Estatutos.
 5. Nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 175/2012, o IHRU, I.P., é um instituto público de regime especial e gestão participada, nos termos da lei, integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio, prossequindo atribuições do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, sob superintendência e tutela do respetivo ministro.
 6. O IHRU, I.P., tem por missão a assegurar a concretização da política definida pelo governo para as áreas da habitação e da reabilitação urbana, de forma articulada com a política de cidades e com outras políticas sociais e de salvaguarda e valorização patrimonial, assegurando a memória do edificado e a sua evolução.

7. Constituem receitas da IHRU, I.P., as provenientes de dotações que lhe forem atribuídas no Orçamento Geral do Estado e as receitas próprias, provenientes da prossecução das suas atribuições, nomeadamente:

As resultantes da sua atividade de financiamento;

O produto da alienação e da cobrança de rendas e outros provenientes do seu património ou da constituição de direitos sobre o mesmo;

Os rendimentos resultantes de cobrança de taxas e comissões por serviços prestados;

Receitas provenientes de ações de formação, de estudos ou de apoio técnico;

O produto da venda de publicações e de outros bens ou serviços;

Os recursos obtidos pela contratação de empréstimos internos ou externos, incluindo a emissão de obrigações hipotecárias ou outros títulos, previamente autorizados nos termos legais;

As subvenções, comparticipações, subsídios ou donativos concedidos por quaisquer entidades, nacionais ou estrangeiras;

As heranças, legados ou doações de que venha a ser beneficiário;

Quaisquer outras receitas que lhe sejam atribuídas por lei, contrato ou outro título.

8. Na prossecução da respetiva missão, o IHRU, I.P., tem por atribuições, entre outros, os seguintes:

o Gerir programas específicos que lhe sejam cometidos, nomeadamente nos domínios do apoio à habitação, ao arrendamento urbano, à gestão habitacional e à reabilitação;

o Celebrar acordos de colaboração e contratos-programa nos domínios da habitação e da reabilitação urbanas;

o Participar em sociedades, fundos de investimento imobiliário, consórcios, parcerias públicas e público-privadas e outras formas de associação que prossigam fins na sua área de atribuições designadamente relativos à habitação, à reabilitação urbana, ao arrendamento e à gestão de património habitacional público.

o Acompanhar a execução dos projetos habitacionais e de reabilitação urbana por ele financiados ou subsidiados e proceder a certificação legal de projetos e habitações de interesse social, designadamente promovidos em regime de custos controlado;

o Intervir no mercado de solos, como instrumento da política do Governo com vista à regulação da oferta de terrenos urbanizados para a construção de habitação de interesse social e na perspetiva da sua conservação e autossustentabilidade;

o Ceder a propriedade ou direitos reais menores sobre os prédios e frações autónomas que integram o seu património imobiliário e atribuí-los em arrendamento ou por outra forma legalmente aplicável;

o Adquirir ou arrendar imóveis para alojamento de pessoas em situação de carência

habitacional ou para instalação de equipamentos de utilização coletiva em bairros sociais.

9. Para efeitos de enquadramento em sede de IVA do IHRU, I.P., e mais concretamente, se este instituto poder ser qualificado como "organismo de direito público" à luz do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, é relevante entender o seu enquadramento no seio da organização administrativa do Estado.

10. Os institutos públicos, integram a administração pública do Estado, e sendo uma realidade complexa, é entendida num duplo sentido: sentido orgânico ou subjetivo e sentido material ou objetivo. No sentido orgânico, a administração pública é o sistema de órgãos, serviços a agentes do Estado e de outras entidades públicas que visam a satisfação regular e continua das necessidades coletivas; no sentido material, a administração pública é a própria atividade desenvolvida por aqueles órgãos, serviços e agentes.

11. Considerando o seu sentido orgânico, é possível distinguir na administração pública três grandes grupos de entidades: Administração direta do Estado, Administração indireta do Estado e Administração Autónoma.

12. As entidades da Administração direta do Estado integram todos os órgãos, serviços e agentes integrados na pessoa coletiva do Estado que, de modo direto e imediato e sob dependência hierárquica do Governo, desenvolvem uma atividade tendente à satisfação das necessidades coletivas, e nem todos os serviços da Administração direta do Estado têm a mesma competência territorial, pelo que distinguem-se em Serviços centrais (ex: Direções Gerais dos Ministérios) e Serviços periféricos (ex: Direções Regionais).

13. Administração indireta do Estado, é constituída por organismos dotados de personalidade jurídica e de órgãos e património próprios, sujeitos a superintendência e tutela do Governo, criados para o desenvolvimento de atribuições que, devido à sua especificidade, o Estado entende não dever prosseguir através de serviços submetidos à direção do Governo, sendo, em regra, dotados de autonomia administrativa e financeira, entre os quais se incluem os institutos públicos cujo regime jurídico foi aprovado pela Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro.

14. Cada instituto público está adstrito a um ministério da tutela (cfr. Artigos 7.º, 14.º e 42.º da Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro), cujo o ministro pode dirigir orientações, emitir diretivas sobre os objetivos a atingir na gestão e sobre as prioridades a dotar na respetiva prossecução ou solicitar informações aos seus órgãos dirigentes.

15. O instituto público de regime comum tem como órgãos de direção um conselho diretivo ou um presidente, coadjuvado por um ou mais vice-presidentes, dispondo, obrigatoriamente, de um fiscal único, quando dotados de autonomia administrativa e financeira (cfr n.º 1 e 2 do artigo 17º da Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro).

16. Assim, o Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I.P. (IHRU, I.P.), é um instituto público de regime especial e gestão participada, nos termos da lei, integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio.

17. Nos termos no n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), estão sujeitas a imposto as transmissões e prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

18. Por sua vez, a linha a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA define sujeitos passivos como sendo qualquer pessoa singular ou coletiva que, de modo independente e com caráter de habitualidade exerçam uma atividade na área de produção, comércio ou prestação de serviços.

19. Contudo, o n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, prevê uma exceção a esta definição ao estabelecer uma delimitação de incidência à qualidade de sujeito passivo, ao referir que não são sujeitos passivos de imposto o Estado e demais pessoas coletivas de direito público quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebem taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

20. Esta questão específica prende-se com facto de a construção e reabilitação de edifícios ser desenvolvida por um instituto (público), está em causa a delimitação do âmbito pessoal de aplicação do imposto, colocando-se toda a questão no âmbito do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, prevendo ainda o n.º 4 deste artigo que: "o Ministro das Finanças define, caso a caso, as atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa".

21. Por força desta norma, os organismos de direito público (Estado e demais pessoas coletivas de direito público), não são sujeitos passivos de IVA quando atuem no âmbito dos respetivos poderes de autoridade, praticando atos de gestão pública, munidos dos poderes de autoridade, desde que a atividade exercida não provoque distorções de concorrência.

22. O artigo 13.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA, determina: "Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efectuarem essas actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas."

Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às actividades referidas no Anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes".

23. O Tribunal de Justiça da União Europeia, abreviadamente designado por TJCE, já considerou que, para se verificar a exclusão ditada pelo artigo 13.º da referida Diretiva (n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Diretiva) devem estar cumulativamente preenchidas duas condições: "o exercício de actividades por um organismo público e o exercício de actividades na qualidade de autoridade pública" vd. Ac. do TJCE de 26.3.1987, C-235/85, (nº 21).

24. No que respeita ao exercício de poderes de autoridade no exercício da atividade de construção ou de reabilitação de edifícios, deve-se salientar que, este assunto conduziu já a uma orientação jurisprudencial do TJUE, o qual, no seu Ac. de 14-12-2000, a Fazenda Pública contra a Câmara Municipal do Porto, C-446/98, depois de reafirmar que a regra da não sujeição do artigo 13.º da Diretiva IVA (n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Diretiva) não seja aplicada, obriga o preenchimento cumulativo de duas condições: "o exercício de actividades por um organismo público e o exercício de actividades efetuadas na qualidade de autoridade pública" (n.º 15) e que são "as modalidades de exercício

das actividades em causa que permitem determinar o alcance da não sujeição dos organismos públicos" (n.º 16), actividades essas que "são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados" (n.º 17).

25. No entanto, independentemente da questão do exercício de poderes de autoridade, na situação em causa tem desde logo de se colocar a questão em sede da primeira condição presente no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA e no artigo 13.º da Diretiva IVA, a saber, o facto de a entidade em causa se configurar, nos termos e para os efeitos daqueles dispositivos, como "pessoa coletiva de direito público" ou como "organismo de direito público". Deste modo, faltando o requisito de exercício de atividades por um organismo de direito público já não há lugar à aplicação da regra da não sujeição. Essa matéria foi claramente citada no Ac. do TJCE de 25 de julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, n.ºs 19 a 21 em que se entendeu que o artigo 13.º da Diretiva (n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Diretiva) não é aplicável "quando a actividade de uma autoridade pública não é exercida diretamente, mas está confiada a um terceiro independente", ou seja, se exercício de poderes de autoridade não é efetuado diretamente por organismos de direito público, mas por outra entidade, a qual não fica assim dispensado pelo simples facto de praticar atos que relevam de poderes de autoridade. Refira-se também o já citado Ac. do TJCE de 26 de março de 1987, Reino dos Países Baixos, C-235/85, onde se esclarece que a necessidade do preenchimento das duas condições do exercício de atividades por um organismo público e do exercício de atividades na qualidade de autoridade pública significa "por um lado que os organismos de direito público não estão automaticamente isentos relativamente a todas as actividades que desenvolvem, mas apenas relativamente àquelas que se enquadram na sua missão específica de autoridade pública" e "por outro, que uma actividade exercida por um particular não esta isenta de IVA pelo simples facto de consistir na prática de actos que constituem prerrogativas da autoridade pública" (n.º 21).

26. Assim, é pertinente centrar previamente a questão relacionada com a própria caracterização dos institutos públicos como pessoas coletivas de direito público no âmbito do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, pelo que importa analisar o regime dos institutos públicos.

27. Em face do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, que a expressão "pessoas coletivas de direito público" abrange o Estado, as regiões autónomas, os municípios e as freguesias, mas que os institutos, as empresas públicas, juntamente com entidades como as sociedades comerciais e civis, cooperativas, e outros, se devem considerar-se como pessoas coletivas de direito privado.

28. O que está em causa é que, mesmo que estas entidades assumam para certos efeitos poderes de direito público, quando desenvolvam essencialmente atividades de carácter económico, devem ser consideradas como sujeitos passivos. Deste modo, o IHRU, I.P., ainda que no âmbito das suas atribuições empregue prerrogativas de autoridade, constitui-se, dado o carácter económico da sua atividade, sujeito passivo de IVA.

29. Salienta-se que uma não sujeição a IVA do IHRU, I.P., pela operação de construção e reabilitação de edifícios, implicaria distorções de concorrência, porque a não tributação provocaria uma vantagem em detrimento dos concorrentes privados no âmbito da atividade de construção e reabilitação de edifícios, conforme se pode ler no já citado AC. Do TJCE, C-235/85 a posição da Comissão segundo o qual "face ao próprio princípio do IVA, que é um imposto global e geral sobre o consumo, se impõe uma interpretação restritiva do art. 4.º, n.º 5.º" (artigo 13.º Diretiva) o que "só seriam visados

por essa isenção os actos praticados por organismos de direito público ligados às competências e atribuições fundamentais da autoridade pública e não as actividades que por sua natureza, podem ser exercidas pelos particulares com fim lucrativo" (nº 17).

E ainda, conforme o Ac. do TJCE de 15 de maio de 1990, C-4/89, Carpaneto Piacentino, o artigo 13.º da Diretiva (o art. 4.º n.º 5 da Sexta Diretiva) "deve ser interpretado no sentido de que os Estados-membros devem assegurar tributação dos organismos de direito público pelas actividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas, no caso de tais actividades poderem ser igualmente desenvolvida, em concorrência com tais organismos, por particulares, se a sua não tributação for susceptível de provocar distorções importantes na concorrência" (nº 13).

30. Conclui-se assim, que a atividade exercida pela Requerente no âmbito da construção e reabilitação de edifícios, se enquadra num regime jurídico aplicável nas mesmas condições, quer a organismos de direito público, quer a operadores económicos privados, não se encontrando abrangida pela norma de delimitação negativa de incidência, estabelecida no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, ainda que exerça essa atividade, ou parte dela na qualidade de autoridade pública.