

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.18º - Taxas do imposto .
- Assunto: Taxa de IVA: empreitada de construção
- Processo: 29420, com despacho de 2026-02-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I. PEDIDO
1. A Requerente é um sujeito passivo, que realiza operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, pelo que está enquadrada como sujeito passivo misto, com afetação real de bens e serviços.
 2. No âmbito da sua atividade, a Requerente assume a qualidade de entidade adjudicante da execução da empreitada da Barragem [], empreendimento inicialmente promovido no âmbito do Plano de Recuperação e Resiliência (PRR), com financiamento comunitário, e atualmente com financiamento nacional.
 3. A Requerente refere que, no início de [], foi submetido à Comissão Europeia um pedido de reprogramação do PRR, que contemplava a remoção de investimentos e projetos inviáveis em termos de custos ou prazos de concretização. Nesse contexto, foi retirado o investimento []- [], no montante de [] Euros. No entanto, o XXIV Governo Constitucional assumiu o compromisso de concretização dos objetivos do [], sendo necessário reafectar outras fontes de financiamento, de modo a garantir a execução do projeto e assegurar a continuidade do investimento estratégico para o desenvolvimento sustentável da região [].
 4. A Requerente elenca os instrumentos legais que enquadram o financiamento do projeto:
 - a. Resolução do Conselho de Ministros [].
 - b. Resolução do Conselho de Ministros [].
 - c. Decreto-lei n.º [].
 - d. Despacho n.º [], que determina a fonte de financiamento dos encargos financeiros assegurados pelo Orçamento de Estado para implementação do [].
 5. A Requerente pretende esclarecer se, por enquadramento na verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA (ou outra), é aplicável a taxa reduzida de IVA às seguintes empreitadas:
 - a. Empreitada geral de construção [];
 - b. Empreitada geral de construção da nova aldeia [];
 - c. Empreitada geral de construção das infraestruturas de regadio [];
 - d. Empreitada geral de construção das infraestruturas hidráulicas para o fornecimento de água [].
 6. A Requerente refere que a barragem tem como finalidade o abastecimento público de água, a criação de condições de reagido para apoio à agricultura e, simultaneamente, finalidades de sustentabilidade energética e ambiental, pelo que solicita que se confirme que a obra (incluindo todas as empreitadas) é qualificada como interesse público, e se tal facto permite a aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA.
 7. A Requerente pretende, ainda, que se esclareça o reembolso do IVA associado ao financiamento do PRR e do Orçamento de Estado.
 8. Considerando que a despesa anteriormente era financiada pelo PRR, fundo de natureza pública e comunitária, a Requerente pretende clarificar se, nos termos do artigo 22.º do CIVA, é devido reembolso integral do IVA suportado, ou se se aplica aa

regra de não elegibilidade do IVA não dedutível em fundos comunitários.

9. Pretende igualmente esclarecer se, tratando-se de projeto de interesse nacional inscrito no Orçamento de Estado, o IVA suportado pode ser considerado não recuperável e, como tal, reembolsável ao abrigo do artigo 22.º n.º 8 do Código do IVA.

10. Solicita, ainda, esclarecimentos quanto ao procedimento a adotar para solicitar os respetivos reembolsos de IVA, uma vez que anteriormente os pedidos eram efetuados e submetidos na plataforma do programa.

II - ENQUADRAMENTO []

11. O [] foi constituído pelo [].

12. O [] foi classificado como empreendimento de interesse público nacional, cfr. alínea a) do n.º 2 do artigo 1.º e artigo 2.º do referido diploma.

13. O [] é composto pelas seguintes componentes:

a. Barragem [];

b. Infraestruturas hidroagrícolas, contemplando a Estação Elevatória, reservatórios, redes primárias de adução e secundárias de distribuição para rega e respetivas áreas beneficiadas;

c. Beneficiação de acessos à área agrícola;

d. Central mini-Hídrica;

e. Reforço de abastecimento da barragem de [] a partir da Barragem [];

f. Central fotovoltaica;

g. Parque verde.

14. O diploma que procedeu à constituição do [] prevê, ainda, [], o realojamento da população residente [].

15. O Decreto-Lei n.º [], aditou ao Decreto-Lei n.º [], o artigo [], que prevê o financiamento e regime de execução do [].

16. O artigo [], aditado ao Decreto-Lei n.º [], refere, no n.º 1, que os encargos de financiamento decorrentes da construção do [] são assegurados pelo Orçamento de Estado ou através de outras fontes de financiamento, sempre que possível, por fundos europeus, ou por recurso a empréstimos contraídos pela República Portuguesa junto do Banco Europeu de Investimento. E, no [], estabelece que o IVA suportado no âmbito da execução do [] é reembolsado nos termos do artigo [] do Decreto-Lei [], na redação atual, e da Portaria n.º [], na redação atual.

III - NATUREZA JURIDICA DA COMUNIDADE INTERMUNICIPAL []

17. A Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico.

18. O artigo 63.º da referida lei confere a possibilidade de serem instituídas associações públicas de autarquias locais para a prossecução conjunta das respetivas atribuições, nos termos da mesma lei.

19. Nos termos do n.º 2 do artigo 63.º da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, são associações de autarquias locais:

a. as áreas metropolitanas;

b. as comunidades intermunicipais;

c. as associações de freguesias de fins específicos; e as

d. associações de municípios de fins específicos.

20. Finalmente, o n.º 3 esclarece que são entidades intermunicipais a área metropolitana e a comunidade intermunicipal.

21. Os termos e condições de constituição, bem como as atribuições das áreas metropolitanas estão previstas no artigo 66.º e seguintes da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro.

22. Os termos e condições de constituição, bem como as atribuições das comunidades intermunicipais estão previstas no artigo 79.º-A e seguintes da Lei n.º 75/2013, de 12 de

setembro.

23. Os termos e condições de constituição, bem como as atribuições das associações de freguesias e de municípios de fins específicos estão previstas no artigo 108.º e seguintes da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro.

24. A Comunidade Intermunicipal [], conforme resulta dos respetivos Estatutos, disponibilizados para consulta na página eletrónica [], é uma pessoa coletiva de direito público de natureza associativa e âmbito territorial, que visa a realização de interesses comuns aos municípios que a integram, regendo-se pela Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, pelos seus Estatutos e pelas demais disposições legais aplicáveis.

25. A [] é uma entidade intermunicipal composta pelos Municípios [].

III - TAXA DE IMPOSTO APLICÁVEL ÀS OPERAÇÕES DESCRITAS NO PEDIDO

26. A Requerente vem solicitar esclarecimento quanto à taxa de imposto a aplicar às seguintes empreitadas:

- a. Empreitada geral de construção da barragem [];
- b. Empreitada geral de construção da nova aldeia para o realojamento da população [];
- c. Empreitada geral de construção das infraestruturas de regadio do aproveitamento hidroagrícola [];
- d. Empreitada geral de construção das infraestruturas hidráulicas [].

27. Não foram juntos os contratos relativos às empreitadas referidas, contudo, com os dados de que dispomos é possível fazer o enquadramento da taxa de imposto aplicável.

28. Uma vez que a taxa reduzida de IVA, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, apenas se aplica às operações constantes da Lista I anexa ao mesmo Código, fazemos referência, separadamente, a cada uma das verbas que podem relevar na análise do presente pedido.

III.1 - Verba 2.19 da Lista I anexa ao CIVA

29. A verba 2.19, introduzida pelo artigo 76.º da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2009), e que até à presente data não teve qualquer alteração, prevê a aplicação da taxa reduzida para "(a)s empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, empresas municipais cujo objecto consista na reabilitação e gestão urbanas detidas integralmente por organismos públicos, associações de municípios, empresas públicas responsáveis pela rede pública de escolas secundárias ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer caso, as referidas obras sejam directamente contratadas com o empreiteiro."

30. Para que tenha aplicação a taxa reduzida de IVA, por enquadramento na citada verba, é necessário que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- a. Existência de uma empreitada;
- b. A empreitada deve incidir sobre bens imóveis;
- c. O dono da obra deve ser uma das seguintes entidades:
 - i. autarquias locais;
 - ii. empresas municipais cujo objeto consista na reabilitação e gestão urbanas detidas integralmente por organismos públicos;
 - iii. associações de municípios;
 - iv. empresas públicas responsáveis pela rede pública de escolas secundárias;
 - v. associações e corporações de bombeiros

d. A obra deve ser contratada diretamente entre o dono e o empreiteiro.

31. Nos termos do artigo 1207.º do Código Civil (C.C.) entende-se por empreitada o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante um preço, a realizar certa obra para outra.

32. Por sua vez, o Código dos Contratos Públicos (CCC), aprovado e publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro, no seu artigo 343.º, n.ºs 1 e 2, define empreitadas de obras públicas nos seguintes termos: "1 - entende-se por empreitadas de obras públicas o contrato oneroso que tenha por objeto quer a

execução quer, conjuntamente, a conceção e a execução de uma obra pública que se enquadre nas subcategorias previstas no regime de ingresso e permanência na atividade de construção. 2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se obra pública o resultado de quaisquer trabalhos de construção, reconstrução, ampliação ou adaptação, conservação, restauro, reparação, reabilitação, beneficiação e demolição de bens imóveis executados por conta de um contraente público."

33. Inequivocamente as empreitadas descritas no pedido são executadas tendo por base bens imóveis.

34. Contudo, no que diz respeito à qualidade do dono da obra, a citada verba prevê taxativamente que estes sejam autarquias locais, empresas municipais cujo objeto consista na reabilitação e gestão urbanas detidas integralmente por organismos públicos, associações de municípios, empresas públicas responsáveis pela rede pública de escolas secundárias ou associações e corporações de bombeiros.

35. As comunidades intermunicipais são, face à Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, atualmente em vigor, associações de autarquias locais.

36. Efetivamente, no momento em que a verba 2.19 da Lista I anexa ao CIVA entrou em vigor, o regime jurídico do associativismo municipal era regulado pela Lei n.º 45/2008, de 27 de agosto, o qual foi revogado pela Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, tendo permanecido em vigor, até 31 de dezembro de 2013, os seus artigos 23.º a 30.º.

37. A referida lei, entretanto revogada, era a que estava vigente à data da entrada em vigor da verba 2.19 da Lista I anexa ao Código do IVA, pelo que se impõe, para interpretação do âmbito de aplicação desta verba, que se recorde o regime jurídico do associativismo municipal.

38. Nos termos deste regime, as associações de municípios podiam ser, até 2013, de dois tipos: de fins múltiplos ou de fins específicos.

39. As associações de municípios de fins múltiplos, denominadas, naquele regime jurídico por comunidades intermunicipais, eram, à luz daquela legislação, pessoas coletivas de direito público constituídas por municípios que correspondiam a uma ou mais unidades territoriais.

40. O mesmo regime jurídico esclarecia que as associações de municípios de fins específicos eram pessoas coletivas de direito privado criadas para a realização em comum de interesses específicos dos municípios que as integram, na defesa de interesses coletivos de natureza setorial, regional ou local.

41. Contudo, a Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, no contexto da reorganização e sistematização do regime jurídico do associativismo municipal, alterou de forma relevante esse regime, que deixou de assentar num modelo genérico de associações de municípios, passando a enquadrar as associações de municípios de fins específicos como uma das tipologias legalmente previstas de associações de autarquias locais, a par das áreas metropolitanas, das comunidades intermunicipais e das associações de freguesias de fins específicos.

42. Considerando o quadro legislativo e as respetivas alterações, importa concluir que o conceito de "associação de municípios" constante da verba 2.19 da Lista I anexa ao CIVA deve ser objeto de uma interpretação atualista, à luz do regime jurídico atualmente vigente das associações de autarquias locais. Uma vez que não se trata de um conceito de direito fiscal, o seu conteúdo deve acompanhar a evolução legislativa levada a cabo pela Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, reportando-se por isso às tipologias de associações de autarquias locais atualmente existentes e nos limites aí definidos.

43. Importa referir, igualmente, que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) sufragou o entendimento de que a aplicação de taxas reduzidas representa uma derrogação do princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal - vide o n.º 18 do Acórdão do TJUE, de 18 de janeiro de 2001, referente ao Proc. C-83/99 ("Comissão Europeia v. Reino de Espanha"), pelo que, estando em causa uma disposição legal de caráter derogatório (no caso concreto, a verba 2.19 da Lista I anexa ao CIVA), deve a mesma ser objeto de interpretação estrita - vide o n.º 19 do referido acórdão, cuja conclusão se baseia num diverso acervo jurisprudencial, constituído pelo Acórdão de 12

de dezembro de 1995, referente ao proc. n.º C-399/93 ("Oude Luttikhuis"), Acórdão de 12 de fevereiro de 1998, referente ao proc. n.º C-92/96 ("Comissão Europeia v. Reino de Espanha"), e Acórdão de 7 de setembro de 1999, referente ao proc. n.º C-216/97 ("Gregg").

44. Atendendo a que a verba 2.19 da Lista I anexa ao Código do IVA, constitui uma derrogação à Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro (Diretiva IVA), a sua aplicação deve obedecer ao princípio da interpretação estrita, conforme reiteradamente afirmado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, designadamente no sentido de que:

a. as taxas reduzidas apenas podem aplicar-se às situações clara e inequivocamente abrangidas pelo texto da norma, não sendo admissível qualquer extensão baseada na identidade de fins ou na proximidade funcional das entidades envolvidas.

b. Neste contexto, ainda que as comunidades intermunicipais prossigam fins de cooperação municipal, tal circunstância não permite a sua equiparação às associações de municípios, sob pena de se proceder a uma interpretação extensiva proibida de uma norma derogatória.

45. Em conclusão, uma vez que a verba 2.19 da Lista I anexa ao CIVA exige, como requisito essencial, que o dono da obra seja uma associação de municípios, e as comunidades intermunicipais, embora integrem o regime das associações de autarquias locais, constituem uma tipologia jurídica distinta, autonomamente prevista na Lei n.º 75/2013, a aplicação da taxa reduzida a empreitadas cujo dono da obra seja uma comunidade intermunicipal configuraria uma interpretação extensiva de uma norma derogatória da Diretiva IVA, vedada pela jurisprudência do TJUE.

46. Nestes termos, uma vez que o requisito subjetivo não está preenchido, é de excluir a aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.19 da Lista I anexa ao Código do IVA a qualquer das empreitadas elencadas no pedido.

III.2 - Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA

47. A verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, prevê a aplicação da taxa reduzida 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."

48. De acordo com a redação desta 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.

49. 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.

50. Por ser o único caso com relevância para a situação apresentada, analisamos apenas os requisitos de aplicação da taxa reduzida relacionados com as empreitadas de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

51. O Decreto-Lei [], procedeu à constituição [].

52. O [] foi classificado, conforme resulta da alínea a) do n.º 2 do artigo 1.º e do artigo 2.º do referido Decreto-Lei, como empreendimento de interesse público nacional.

53. O empreendimento é composto pelos seguintes componentes:

- a. [];
- b. Infraestruturas hidroagrícolas, [];
- c. Beneficiação de acessos à área agrícola;
- d. Central mini-hídrica;
- e. Reforço de abastecimento da barragem [];

f. Central fotovoltaica;

g. Parque verde.

54. Apesar de [] ter sido classificado como empreendimento de interesse público nacional, o que está em causa no pedido é a taxa de IVA aplicável às seguintes empreitadas de construção elencadas no ponto 26.

55. Todas as empreitadas referidas, embora abrangidas por um empreendimento classificado como de interesse público nacional, configuram construções novas.

56. Assim, uma vez que a citada verba tem como requisitos de aplicação não só a classificação como projeto de interesse público nacional, mas também que as empreitadas sejam realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação, é de excluir a aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.

III.3 - Verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA

57. A verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA, mencionada no pedido pela Requerente, prevê a aplicação da taxa reduzida, mas apenas quando estão em causa "empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afectos à habitação, com excepção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares. A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respectivo valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços."

58. Conforme resulta da redação da verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA, são abrangidas pela taxa reduzida as empreitadas que consistam na beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis afetos à habitação.

59. Por um lado, a redação da verba afasta as construções de imóveis.

60. Por outro lado, ainda que estejam em causa obras de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis, apenas são englobadas aquelas que sejam executadas em imóveis ou frações autónomas que, não estando licenciados para outros fins, estejam afetos à habitação, considerando-se nestas condições o imóvel ou fração autónoma que esteja a ser utilizado como habitação no início das obras e que, após a execução das mesmas, continue a ser efetivamente utilizado para o mesmo fim.

61. Nestes termos, é de excluir a aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, pelo que as empreitadas elencadas no pedido apresentado pela Requerente não podem beneficiar da taxa reduzida de IVA.

IV - REEMBOLSO DE IVA

62. No que diz respeito ao reembolso do IVA, o artigo [] do Decreto-Lei n.º [], bem como a Resolução do Conselho de Ministros n.º [], que estabelece os compromissos em matéria de financiamento do [], no seu ponto [], determinam que "(...) o IVA suportado no âmbito da execução do [] é reembolsado nos termos previstos no artigo [] do Decreto-Lei n.º [], na sua redação atual, e da Portaria n.º v, na sua redação atual."

63. O artigo [] do Decreto-Lei [], prevê um regime excecional que permite às entidades nele abrangidas receber a transferência do montante equivalente ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) incorrido ou a incorrer e que tenha de ser diretamente suportado em despesas de execução de determinados projetos.

64. Os deveres de recolha e comunicação de informação que incumbem aos beneficiários diretos, intermediários e finais que beneficiem do referido mecanismo de transferência do montante equivalente ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) encontram-se regulamentados na Portaria n.º []

65. Conforme resulta da legislação citada nos pontos anteriores, o que está em causa no presente pedido corresponde a um mecanismo de transferência de um montante

equivalente ao IVA suportado, não tendo, por isso, aplicação as regras relativas ao reembolso de IVA previstas no artigo 22.º do Código do IVA.

66. Com efeito, o reembolso de IVA, previsto no artigo 22.º do Código do IVA, pressupõe que o imposto suportado tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados por um sujeito passivo de IVA para a realização das operações que conferem direito à dedução, as quais são elencadas no artigo 20.º do mesmo Código.

67. Nestes termos, estando em causa um mecanismo de transferência de um montante equivalente ao IVA suportado, o qual tem uma tramitação própria, designadamente, através da comunicação feita entre as entidades beneficiárias e a Estrutura de Missão «Recuperar Portugal», os esclarecimentos sobre o modo de concretização desta transferência não estão no âmbito de competências da Autoridade Tributária e Aduaneira, devendo ser obtidos junto daquela Estrutura de Missão.

V - CONCLUSÃO

68. As empreitadas descritas no pedido não reúnem os requisitos legalmente exigidos para beneficiarem da aplicação da taxa reduzida de IVA, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, uma vez que não têm enquadramento em qualquer das verbas da Lista I anexa ao mesmo Código.

69. Relativamente ao IVA suportado na execução do [], conclui-se que o regime aplicável não é o do reembolso previsto no artigo 22.º do Código do IVA, mas antes o mecanismo excecional de transferência de um montante equivalente ao IVA suportado, previsto no artigo [] do Decreto-Lei n.º [], e regulamentado pela Portaria n.º [], na redação em vigor.

70. Por se tratar de um mecanismo autónomo, dotado de tramitação própria, cuja operacionalização compete à Estrutura de Missão «Recuperar Portugal», os esclarecimentos relativos à concretização dessa transferência não se inserem no âmbito das competências da Autoridade Tributária e Aduaneira.