

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. a) do n.º 1 do artigo 18.º; verba 2.23 da Lista I

Assunto: Taxas – Realização de projeto imobiliário - Demolição de edifícios antigos e na construção de um novo edifício destinado a uso residencial, com comércio e serviços

Processo: **nº21440**, por despacho de 01-07-2021, do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária - IVA

Conteúdo: **I – CARATERIZAÇÃO DA REQUERENTE**

1. A Requerente é uma sociedade que se dedica essencialmente à promoção imobiliária, gestão de imóveis próprios e exploração de empreendimentos imobiliários e turísticos.

2. Atualmente, a Requerente é proprietária dos seguintes prédios:

a. Prédio sito na Avenida (...), concelho de (...), descrito na Conservatória do Registo Predial de (...) com o n.º (...) e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º (...); e

b. Prédio sito na Avenida (...), freguesia de (...), concelho de (...), descrito na Conservatória do Registo Predial de (...) com o n.º (...) e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º (...).

II – SITUAÇÃO APRESENTADA

3. No contexto da sua atividade, a Requerente pretende promover a execução de um projeto imobiliário que consiste na (i) demolição dos Imóveis e (ii) na posterior construção de um edifício novo destinado essencialmente a uso residencial, com algumas frações afetas com comércio e serviços.

4. A anterior proprietária dos imóveis ((...)Imobiliária, S.A.) apresentou, à Câmara Municipal de (...), um pedido de informação prévia o qual obteve parecer de Homologação Favorável Condicionada, em 2020.

5. O pedido de licenciamento foi igualmente submetido pela Requerente, no em agosto de 2020, aguardando, atualmente, aprovação da Câmara Municipal de (...).

6. A Requerente pretende aplicar à empreitada que se propõe realizar sobre os prédios identificados no pedido, a taxa reduzida de IVA de 6%, por considerar que a operação tem enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA).

7. Conforme exposto pela Requerente, o projeto imobiliário consiste na demolição de duas moradias e na construção de um novo edifício destinado a uso residencial, com comércio e serviços.

8. A Requerente alega que os imóveis se encontram localizados numa área delimitada e reconhecida pela Câmara Municipal de (...) como área de reabilitação urbana (doravante, "ARU"), juntando, para o comprovar, as declarações emitidas pela Câmara Municipal de (...) e juntas ao pedido como documento n.º 2 e documento n.º 3.

9. Mais refere que os imóveis se encontram localizados na ARU (...), para a

qual foi aprovada a Operação de Reabilitação Urbana Sistemática, conforme deliberação (...) de março de 2019, publicada através do Aviso n.º (...), Diário da República 2.ª Série, n.º (...), Parte H, de junho de 2019, bem como no 3.º Suplemento ao Boletim Municipal da Câmara Municipal de (...) n.º (...), de abril de 2019.

10. A Requerente cita a Deliberação n.º (...) de Março, referindo-se à mesma nos seguintes termos: «a Operação de Reabilitação Urbana Sistemática, pela importância estratégica da área do (...) e pela situação de degradação e obsolescência das infraestruturas e dos espaços urbanos que esta integra, determina uma "intervenção integrada de reabilitação urbana, dirigida tanto à reabilitação do edificado, como à qualificação das infraestruturas, dos equipamentos e dos espaços verdes e urbanos de utilização coletiva, visando a requalificação e revitalização do tecido socioeconómico e urbano"».

11. A intervenção a desenvolver no imóvel é, de acordo com a Requerente, a seguinte:

«12.º

Conforme Memória Descritiva que juntamos sob a forma de Documento n.º 4, o edifício a erigir será composto por um limite máximo de oito pisos, e um nono piso recuado, com 15 metros de empena.

13.º

Os apartamentos serão de tipologia T2 e T1, com limitada frente luminosa e, nalguns casos, áreas interiores ao centro do volume edificado. Nessas áreas estão definidas zonas de serviço, nomeadamente instalações sanitárias e cozinhas abertas sobre espaços de refeições, estando prevista a instalação de eletrodomésticos elétricos sem recurso ao gás, como determina regulamentação de segurança.

14.º

A entrada principal do edifício será pela Avenida (...), sendo o acesso automóvel ao estacionamento pela fachada tardoiz, pela Rua (...). Todo o projeto está e estará de acordo com o estipulado no Decreto-Lei n.º 163/2006. Todo o edifício foi estudado de modo a proporcionar o acesso de pessoas com mobilidade reduzida a qualquer zona interior e exterior do empreendimento. No interior, áreas de circulação e nos fogos cumprir-se-á o estipulado no referido Decreto-Lei, como expresso nas peças desenhadas e plantas gerais dos pisos.

15.º

A circulação no interior de cada piso de escritórios, para além de ser acedida através dos núcleos de acesso verticais, contém caminhos de evacuação distribuídos estrategicamente no edifício, de forma a cumprir o Decreto-Lei n.º 410/98, de 23 de dezembro.

16.º

Face às ambiciosas intervenções de reabilitação urbana a desenvolver sobre os Imóveis, bem como ao avultado investimento envolvido, impõe-se a necessidade de a ora Requerente antecipar a taxa de IVA que será aplicada na fatura emitida pelo empreiteiro com quem venha a contratualizar a obra pretendida (taxa normal de 23% ou taxa reduzida de 6%).»

12. A Requerente refere, ainda, que todas as obras estarão abrangidas por um único contrato de empreitada a celebrar entre a Requerente e a entidade a contratar como "empreiteiro global".

13. Concluindo a sua exposição, a Requerente solicita esclarecimentos sobre a possibilidade de aplicação da taxa de IVA reduzida, prevista na verba 2.23 da

Lista I anexa ao CIVA, no âmbito do contrato de empreitada relativa à totalidade da obra que vai executar nos imóveis identificados, os quais descreve como estando inseridos na ARU do (...), no concelho de (...), para a qual foi aprovada uma Operação de Reabilitação Urbana Sistemática nos termos mencionados acima.

14. A Requerente requer, ainda, a confirmação de que estando em causa serviços de construção civil a liquidação do IVA caberá ao empreiteiro, na medida em que não existe lugar à aplicação do mecanismo de autoliquidação previsto no artigo 2.º n.º 1, alínea j) do CIVA, uma vez que é um sujeito passivo isento de IVA, praticando, exclusivamente, operações isentas nos termos das alíneas 29) e 30) do artigo 9.º do mesmo Código.

III - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)

15. A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), 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".

16. São condições para aplicação da taxa reduzida que a operação consubstancie:

- a. Uma empreitada de reabilitação urbana;
- b. realizada em imóveis ou espaços públicos localizados em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais;
- c. ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

17. No que diz respeito à exigência de uma empreitada, a AT, na interpretação desta norma, tem atendido 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", considerando-se "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.

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

19. 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).

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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».

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. Deve, por esse motivo, entender-se, para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, que apenas estão em causa empreitadas de reabilitação urbana se as mesmas forem realizadas no quadro de uma operação de reabilitação urbana já aprovada.

30. 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).

31. 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.

32. 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"*.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

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

37. 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, conseqüentemente, possa beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto.

38. Não cabe no âmbito de competências desta Direção de Serviços aferir se determinado projeto tem enquadramento no âmbito de uma operação de reabilitação urbana.

39. A entidade competente para certificar que determinado projeto se enquadra no âmbito de uma operação de reabilitação urbana, nos termos do Decreto-lei n.º 307/2009, de 23 de outubro (1), é a Câmara Municipal da área onde se situa o imóvel objeto de intervenção.

40. Deste modo, sempre que a Câmara Municipal da área em que se situa o imóvel objeto de intervenção certifique que, nos termos do citado diploma legal, o projeto:

a. Está integrado numa área de reabilitação urbana; e

b. consubstancia uma operação de reabilitação urbana,

ser-lhe-á, verificados que sejam os restantes condicionalismos (*nomeadamente tratar-se de uma empreitada, nos termos do artigo 1207.º do Código Civil*), aplicável a taxa reduzida do imposto, a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

41. Na situação em apreço, a Requerente junta ao pedido aqui em análise os documentos n.ºs 2 e 3 que comprovam que os imóveis em causa, sitos nos n.ºs (...) e (...) da Avenida (...), em (...), estão situados numa área de reabilitação urbana (ARU), desde a entrada em vigor do Aviso n.º (...), publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º (...) de julho de 2015.

42. Não foi, no entanto, junto ao pedido qualquer documento que certifique que o projeto consubstancia uma operação de reabilitação urbana.

43. Contudo, caso a Câmara Municipal de (...) certifique o requisito mencionado no ponto anterior, e sendo a obra executada no âmbito de um contrato de empreitada, a operação em apreço pode beneficiar da aplicação da

taxa reduzida de imposto prevista no artigo 18.º, n.º 1 alínea a) do CIVA, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa a este Código.

44. Relativamente, à questão colocada pela Requerente sobre a aplicação da regra inversão do sujeito passivo, recordamos a redação do artigo 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA, a qual determina que são sujeitos passivos de imposto "(A)s pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada."

45. O que significa que, nas situações elencadas na norma, há inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do CIVA.

46. Para que o regime atrás descrito seja aplicável é necessário que, cumulativamente, estejam reunidos os seguintes pressupostos:

- a. se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil; e
- b. o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, direito à dedução do IVA.

47. Desta forma, importa atender ao conceito de construção civil subjacente à referida norma. O artigo 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA é abrangente, no sentido de nele serem incluídos todos os serviços de construção civil, independente de os mesmos fazerem, ou não, parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil.

48. Consideram-se, deste modo, serviços de construção civil todos os que tenham por objeto a realização de uma obra, englobando qualquer conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização.

49. Por sua vez, deve entender-se por obra todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva o processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.

50. Ainda que estejam em causa serviços de construção civil, como é o caso no pedido em análise, para que a norma em referência tenha aplicação é necessário que o adquirente destes serviços seja um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratique operações que confirmam direito à dedução total ou parcial do imposto.

IV - CONCLUSÃO

51. Na situação em apreço, o sujeito passivo pratica exclusivamente operações que não conferem direito à dedução, pelo que não há lugar à aplicação da regra de inversão do sujeito passivo prevista no artigo 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA.

52. Como nota final, e porque a Requerente refere, no seu pedido, que realiza operações previstas na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, alertamos que deve ser entregue a declaração de alterações prevista no artigo 32.º do mesmo código, por forma a aditar a atividade mencionada - locação de bens imóveis -

, uma vez que esta não foi indicada na declaração de início de atividade.

(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 e pelo Decreto-lei n.º 66/2019, de 21 de maio.