

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: 26633, com despacho de 2024-09-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. A Requerente pretende que lhe seja prestada Informação Vinculativa relativamente aos pedidos de esclarecimento que efetuou através do E-balcão 1-[] e 1-[].
 2. Nestes pedidos a Requerente questionou a aplicabilidade da taxa de 6%, por enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), na construção que irá realizar no prédio correspondente ao lote [], artigo urbano [], localizado numa Área de Reabilitação Urbana, na sequência da emissão pela [] (Câmara de []), de certidão que junta.
- II - Enquadramento em sede de IVA
- II.i. - Considerações prévias
3. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado como praticando apenas operações que não conferem direito à dedução - isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA, e que se encontra registado pela (única) atividade de «Compra e venda de bens imobiliários» - CAE 68100.
 4. Cumpre, desde logo, referir que, pretendendo a Requerente efetuar a construção de um imóvel para revenda ou exploração (imóvel próprio), não se encontra registada por esta atividade.
 5. Desta forma, deverá a Requerente proceder à entrega de Declaração de Alterações nos termos dos artigos 32.º e 35.º, ambos do CIVA, acrescentando esta atividade.
 6. Da certidão emitida pela Câmara Municipal de [] junta pela Requerente, emitida em 00/00/2023, decorre que:
«(...) certifico que o prédio onde se pretendem executar as obras de reabilitação, registadas no âmbito do processo PL n.º 0000/20, se encontra localizado em área de reabilitação urbana - ARU [], sito na [], Rua [], Lote [], da União de Freguesias de [], correspondente ao artigo matricial [] (...), para efeitos da aplicação do IVA à taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA, por via da al. a) do n.º1 do artigo 18.º.
A alteração da delimitação da ARU [] foi publicada em Diário da República, através do Aviso n.º 0000/2023, de [], tornando-se público que "a Assembleia Municipal de [] deliberou a [] de 2023, nos termos do artigo 13.º do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU), (...), aprovar a proposta da Câmara Municipal relativa à Alteração da Delimitação da Área de Reabilitação (ARU) da [].
Mais se torna público que o ato de aprovação de alteração e os elementos que acompanham o projeto de alteração da delimitação da Área de Reabilitação Urbana "[]" podem ser consultados nas páginas eletrónicas do município (www.[...].pt e www.[...].

pt).

Certifica ainda que as obras a realizar, constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do art.º 2.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana. (...)»

7. Do Sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis decorre que a Requerente é proprietária do terreno para construção sito na [], Lote [], [], inscrito na matriz da freguesia de [], concelho de [] (...), sob o artigo [].

II.ii. -Enquadramento da operação

8. Em sede de IVA, resulta do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando-se como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens (artigo 4.º, n.º 1),

9. Sendo que as prestações de serviços são tributadas à taxa normal, exceto que forem suscetíveis de enquadramento em qualquer uma das verbas das Listas I (taxa reduzida) e II (taxa intermédia), conforme decorre da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

10. É, desde logo, de fazer um breve parêntesis para lembrar que a redução de taxa consubstancia um benefício fiscal, o que significa que as verbas das Listas I e II têm que ser objeto de interpretação estrita, como é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) [1], pelo que, se não estiverem reunidos todos os requisitos para a sua aplicação, as operações são sujeitas à taxa normal.

11. Na sua redação atual, dada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA determina a aplicação da taxa reduzida a «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.»

12. Na sua redação anterior, dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, a verba 2.23 preconizava a aplicação daquela taxa a «empreitadas 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.»

13. A mencionada Lei n.º 56/2023 veio estabelecer, no seu artigo 50.º, n.º 9, a não aplicação da nova redação, 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.»

14. O que significa que, tal como decorre do Ofício Circulado n.º 25003/2023, de 30 de outubro [2] (emitido na sequência da publicação da Lei n.º 56/2023), «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 delimitadas 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.»

15. Ora, tendo a certidão junta sido emitida pela Câmara Municipal de [] em 00/00/2023, e fazendo esta referência a um "processo PL n.º 0000/20", que se pressupõe ser o processo de licenciamento do ano de 2020, é de aplicar a redação anterior da verba 2.23, transcrita no ponto 12. desta Informação.

16. Nesta conformidade, a aplicação desta verba implicava que a operação em apreço cumprisse três requisitos cumulativos:

(i) tratar-se de um contrato de empreitada [definido no artigo 1207.º do Código Civil (CC)];

(ii) tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico;

(iii) fosse realizada em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

17. De harmonia com o artigo 1207.º do CC, empreitada é o «contrato em que uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço», determinando o artigo 1210.º do mesmo código que, em regra, os materiais e utensílios necessários à execução da obra devem ser fornecidos pelo empreiteiro.

18. Por seu turno, decorre da alínea k) do artigo 3.º do Regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção (atualmente constante do D.L. n.º 41/2015, de 3 de junho) que se considera como "«Obra» a atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis;"

19. O que significa que para que estejamos perante um contrato de empreitada é necessário que o mesmo tenha por objeto a realização de uma obra, em observação de determinadas condições, tendo por contrapartida um preço previamente estipulado, ou seja, é um trabalho ajustado globalmente e não consoante o trabalho realizado diariamente.

20. Nesta conformidade, todos os serviços e bens que façam parte do contrato de empreitada, pelo qual foi ajustado um preço global, desde que cumpridos os requisitos (ii) e (iii) do ponto 16. desta Informação, beneficiam da aplicação da taxa reduzida, por enquadramento na referida verba 2.23, contanto que se vejam verificados os restantes condicionalismos ali previstos.

21. Já os bens e serviços que não fizerem parte do contrato de empreitada devem ser tributados à taxa norma IVA, não sendo de atender, para efeito de aplicação desta verba, a outros tipos de contrato para além do contrato de empreitada.

22. Mas não basta estarmos perante um contrato de empreitada, tendo que se tratar de uma empreitada de reabilitação urbana (e a consequente localização do respetivo imóvel), tal como definida em diploma específico, no caso, no Regime Jurídico de Reabilitação Urbana (RJRU), aprovado pelo D.L. n.º 307/2009, de 23 de outubro.

23. Assim, e desde logo, o preâmbulo deste RJRU preconiza que: "[o] presente 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 efectuar no interior da respectiva área de reabilitação urbana."

24. Já de acordo com a alínea j) do artigo 2.º do RJRU, considera-se como 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», sendo considerada como operação de reabilitação urbana «o conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área» [cfr. alínea h) do mesmo

artigo].

25. Por seu turno, é considerada como 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.» [cfr. alínea b) do mencionado artigo].

26. Nos termos do artigo 7.º, n.ºs 1 e 4 do mesmo Regime, cabe aos respetivos Municípios promover a reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, 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, sendo que a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana.

27. De harmonia com o artigo 16.º deste RJRU, as operações de reabilitação urbana são aprovadas através de instrumento próprio ou de plano de pormenor de reabilitação urbana, que contém: "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."

28. Já de acordo com o artigo 15.º «No caso da aprovação da delimitação de uma área de reabilitação urbana não ter 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.»

29. Decorre, assim, do RJRU que as intervenções de reabilitação urbana assentam em dois conceitos fundamentais: "área de reabilitação urbana" e "operação de reabilitação urbana", sendo que são os Municípios territorialmente competentes que definem, delimitam concretamente e aprovam as operações de reabilitação urbana (ORU) a realizar em determinada área de reabilitação urbana (ARU), também por si delimitada.

30. Não bastando, para este efeito, que o imóvel objeto de intervenção se situe numa ARU, sendo necessário seja considerada como uma operação de reabilitação urbana (ORU) pelo Município territorialmente competente.

31. Efetivamente, quanto ao âmbito temporal da delimitação da área de reabilitação urbana, conforme prescreve o supra transcrito artigo 15.º do RJRU, 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 urbana.

32. O que significa que a delimitação da área de reabilitação urbana só fica consolidada no momento em que ocorre a aprovação da respetiva operação de reabilitação urbana, tanto mais que a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana (artigo 7.º, n.º 4).

33. Desta forma, apenas podemos considerar que estão em causa empreitadas de reabilitação urbana, quando as mesmas sejam realizadas no quadro de uma operação de reabilitação urbana já aprovada.

34. Efetivamente, importa ter presente que, de harmonia com o supra citado artigo 16.º do RJRU, 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.

35. Antes da 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 RJRU, e, assim, também não o podem ser para

efeitos do exigido na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.

36. Como também vimos supra, o RJRU diz que cabe a cada Município definir, de entre as várias operações de reabilitação urbana legalmente permitidas, qual a operação de reabilitação em concreto para uma determinada área de reabilitação urbana (artigos 7.º, 8.º e 16.º), tendo, assim, que ser esta entidade a certificar / reconhecer que determina operação consubstancia uma operação de reabilitação urbana por si definida para determinada área de reabilitação urbana, não podendo tal ser atribuído a outra entidade (como por exemplo à AT).

37. Ora, no caso em apreço, da certidão emitida pela Câmara Municipal de [] em 00/00/2023, pese embora refira que:

«(...) prédio onde se pretendem executar as obras de reabilitação, (...) se encontra localizado em área de reabilitação urbana - ARU [], (...), para efeitos da aplicação do IVA à taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da lista I (...).

A alteração da delimitação da ARU [] foi publicada em Diário da República, através do Aviso n.º 0000/2023, de [], (...) tornando-se público que "a Assembleia Municipal de [] deliberou (...) aprovar a proposta da Câmara Municipal relativa à Alteração da Delimitação da Área de Reabilitação (ARU) da []. (...)

Mais se torna público que o ato de aprovação de alteração e os elementos que acompanham o projeto de alteração da delimitação da Área de Reabilitação Urbana "[]" podem ser consultados nas páginas eletrónicas do município ([www.\[...\].pt](http://www.[...].pt) e [www.\[...\].pt](http://www.[...].pt)). Certifica ainda que as obras a realizar, constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do art.º 2.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana.»

38. Da mesma não resulta que a concreta operação de reabilitação urbana já foi aprovada, sendo que, consultado o site do Município, não se afigura que a operação de reabilitação urbana (ORU) da ARU [] tenha sido aprovada,

39. Não bastando, como vimos supra, que se afirme que as obras consubstanciam uma operação de reabilitação urbana (ORU), nem que a alteração da ARU foi aprovada e publicada em Diário da República, para efeitos de aplicação da taxa reduzida por enquadramento na verba 2.23 da Lista I.

40. Todavia, repetimos, não cabe no âmbito das competências da AT aferir se determinado projeto tem enquadramento no âmbito de uma operação de reabilitação urbana; tal consubstancia uma competência do Município territorialmente competente.

41. Sendo certo que, conforme o já mencionado Ofício Circulado n.º 25003/2023 «[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.»

III - Conclusões:

42. Face ao exposto, concluímos que:

42.1. pretendendo a Requerente efetuar a construção de um imóvel para revenda ou exploração (imóvel próprio), não se encontra registada por esta atividade, devendo, assim, proceder à entrega de Declaração de Alterações, acrescentando esta atividade;

42.2. tendo a certidão junta sido emitida pela Câmara Municipal de [] em 00/00/2023, e fazendo esta referência a um "processo PL n.º 0000/20", que se pressupõe ser o processo de licenciamento do ano de 2020, é de aplicar a redação anterior da verba 2.23 da Lista I à dada pela Lei n.º 56/2023;

42.3.1. a aplicação da verba 2.23, na redação anterior, implica que a operação de reabilitação urbana cumpra três requisitos cumulativos: (i) tratar-se de um contrato de empreitada (definido no artigo 1207.º do CC); (ii) tratar-se de uma empreitada de

reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico (RJRJ); (iii) seja realizada em imóveis ou espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional;

42.3.2. do RJRJ decorre que as intervenções de reabilitação urbana assentam em dois conceitos fundamentais: "área de reabilitação urbana" e "operação de reabilitação urbana", sendo que são os Municípios territorialmente competentes que definem, delimitam concretamente e aprovam as operações de reabilitação urbana (ORU) a realizar em determinada área de reabilitação urbana (ARU), também por si delimitada;

42.3.3. antes da aprovação da operação de reabilitação urbana (ORU), as empreitadas realizadas em área delimitada de reabilitação urbana não são ainda qualificadas de empreitadas de reabilitação urbana nos termos do RJRJ, e, assim, também não o podem ser para efeitos do exigido na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA;

42.3.4. no caso, da certidão emitida pela Câmara Municipal de [] não é mencionada a data em que a concreta operação de reabilitação urbana (ORU) terá sido aprovada, sendo que, consultado o site do Município, não se afigura que a operação de reabilitação urbana (ORU) da ARU [] tenha sido aprovada;

42.3.5. Assim, não sendo possível, pelos elementos disponibilizados pelo requerente, aferir se se encontram reunidos todos os requisitos de enquadramento da operação na verba 2.23, não obstante a certidão camarária referir que as obras a realizar constituem uma operação de reabilitação urbana (ORU);

42.3.6. chama-se a atenção que os sujeitos passivos responsáveis pela liquidação do imposto à taxa reduzida, por enquadramento na verba 2.23 da Lista (na redação dada pela Lei n.º 64-A/2008), devem estar aptos a provar que o imóvel se localiza numa ARU 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 (ORU) aprovada nos termos do RJRJ.

[1] Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão de 09/03/2017, proc. C-573/15, n.º 32

[2] Disponível no Portal das Finanças