

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.21º - Exclusões do direito à dedução .
- Assunto: Direito à dedução - Instalações de Alojamento Temporário Amovível (IATA)
- Processo: 27630, com despacho de 2025-03-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Descrição do pedido:
1. A Requerente começa por referir que está em execução a instalação de Instalações de Alojamento Temporário Amovível (IATA), prevendo a sua conclusão no prazo de 6 meses, sendo que tal carece de licenciamento junto de várias entidades, como sejam da Direção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural, do Aproveitamento Hidroagrícola do Mira, da Câmara Municipal de Odemira, da Autoridade Regional de Saúde, da Autoridade para as Condições do Trabalho, do Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, e da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional.
 2. Acrescenta que, de acordo com a Resolução do Conselho de Ministros n.º 69/2021, de 4 de junho, as IATA são consideradas estruturas complementares à atividade agrícola por um período de 10 anos, desde que cumpram os requisitos aí previstos, sendo que, no entender da Requerente, «[n]os termos do artigo 95.º do Decreto-Lei n.º 269/82, de 10 de julho, conjugado com o Decreto-Lei n.º 86/2002, de 6 de abril, e o artigo 44.º do Regulamento Definitivo do Aproveitamento Hidroagrícola do Mira, as infraestruturas destinadas ao alojamento de trabalhadores agrícolas temporários são equiparadas a estruturas complementares à atividade agrícola, desde que cumpram as condições impostas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 69/2021. Esta classificação implica que os custos associados a tais estruturas sejam reconhecidos como indissociáveis da atividade produtiva.»
 3. Mais refere a Requerente que atendendo a que as IATA são essenciais para a continuidade da atividade agrícola, cuja produção está sujeita a IVA, as despesas relacionadas com estas devem ser integralmente dedutíveis, existindo uma relação direta entre a funcionalidade das IATA e as operações tributáveis por si realizadas.
 4. A Requerente dá também nota do impacto económico positivo e da sustentabilidade subjacentes as estas infraestruturas, assegurando alojamento digno aos trabalhadores, contribuindo para o aumento da eficiência e produtividade exploração agrícola, e para a fixação temporária de mão-de-obra, bem como das especificações técnicas das IATA.
 5. Argui ainda a Requerente que já antes da Resolução do Conselho de Ministros n.º 69/2021 «instalações anteriores poderiam ter sido realizadas com enquadramento no regulamento do Parque Natural do Sudoeste Alentejano e Costa Vicentina, nomeadamente o artigo 7.º do Decreto Regulamentar n.º 33/95, que regula a edificação de construções compatíveis com a atividade agrícola, impondo restrições ambientais, mas admitindo soluções provisórias. Para essas infraestruturas, a falta de licenciamento específico não invalida o seu papel enquanto suporte indispensável à atividade agrícola.»
 6. Nesta conformidade, a Requerente requer:
 - «1. Esclarecimento quanto à possibilidade de dedução do IVA relativo aos custos de construção e instalação das IATA, considerando o seu enquadramento como estruturas complementares à atividade agrícola, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.
 2. Clarificação sobre a relação entre a dedutibilidade do IVA e a obtenção dos

licenciamentos necessários ao projeto.

3. Entendimento sobre instalações anteriores à Resolução do Conselho de Ministros n.º 69/2021 e a possibilidade de dedução do IVA em situações que sejam legalizáveis, bem como aquelas que eventualmente não sejam, considerando que anteriormente careciam de orientação técnica e enquadramento legal no âmbito urbanístico.»

II - Enquadramento em sede de IVA:

II.i. - Considerações prévias

7. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (doravante SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica de [], é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 00/00/2015, que se encontra registado pela atividade principal de "Cultura de outros frutos em árvores e arbustos" - CAE 01252, e pela atividade secundária de "Comércio a retalho de frutas e produtos hortícolas" - CAE 47210, praticando apenas operações que conferem direito à dedução.

8. No que concerne à legislação invocada pela Requerente, importa referir que o D.L. n.º 269/82, de 10 de julho, na sua redação atual (aqui se incluindo a alteração efetuada pelo D.L. n.º 86/2002, de 6 de abril), define e classifica obras de fomento hidroagrícola, decorrendo do seu artigo 95.º que:

«1 - São proibidas todas e quaisquer construções, actividades ou utilizações não agrícolas de prédios ou parcelas de prédios das áreas beneficiadas, excepto as que, nos termos dos regulamentos provisório e definitivo da obra, forem admitidas como complementares da actividade agrícola.

2 - Sem prejuízo do estabelecido nos artigos seguintes, são nulos todos os actos administrativos que licenciem ou autorizem obras ou actividades em violação do disposto no número anterior.

3 - O Estado e demais pessoas colectivas públicas são responsáveis pelos prejuízos que advenham para os particulares de boa-fé da nulidade dos actos administrativos prescrita no número anterior.»

9. No que toca ao Decreto Regulamentar n.º 33/95, de 11 de dezembro, que aprovou o Plano e Regulamento do Plano de Ordenamento do Parque Natural do Sudoeste Alentejano e Costa Vicentina, determinava, no seu artigo 7.º, que:

«1 - As áreas de protecção são áreas homogéneas do ponto de vista das suas características biofísicas e sócio-económicas, constituindo unidades de paisagem a que são aplicáveis diferentes graus de protecção.

2 - A área territorial abrangida pelo plano de ordenamento integra as seguintes áreas de protecção, de acordo com a carta que constitui o anexo I ao presente Plano de Ordenamento e que dele faz parte integrante:

- a) Áreas prioritárias para a conservação da natureza;
- b) Áreas de ambiente rural;
- c) Áreas de ambiente marítimo;
- d) Áreas de ocupação urbana;
- e) Áreas de salvaguarda do património cultural;
- f) Área de intervenção específica.

3 - Com excepção das áreas de ocupação urbana, não é permitido, para efeitos de edificabilidade, realizar quaisquer acções que tenham por objecto ou efeito a divisão em lotes de um ou vários prédios.»

10. De referir que o Plano de Ordenamento do Parque Natural do Sudoeste Alentejano e Costa Vicentina atualmente em vigor foi aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 11-B/2011, publicada no D.R. n.º 25 de 04/02/2011, 1.º Suplemento, Série I.

11. No que tange ao Regulamento Definitivo do Aproveitamento Hidroagrícola do Mira, aprovado pelo Aviso n.º 12907/2014 do Ministério da Agricultura e do Mar, publicado no D.R. n.º 224 de 19/11/2014, II Série, resulta do seu artigo 44.º que:

«1 São proibidas todas as construções, actividades ou utilizações não agrícolas em prédios ou parcelas de prédios das áreas beneficiadas, com excepção das admitidas

como complementares da atividade agrícola, nos termos deste regulamento.

2 É interdita:

a) A arborização ou rearborização de prédios ou parcelas de prédios da área beneficiada com espécies florestais, destinadas à produção de madeira, de lenho-fruto ou produção de biomassa para aproveitamento energético;

b) A produção animal intensiva sem terra.

3 São admitidas como agrícolas ou complementares da atividade agrícola, as construções, atividades ou utilizações listadas no anexo 1 nas condições expressas no anexo 2.

4 Carecem de prévio parecer vinculativo da DGADR após consulta à entidade gestora, todas as construções, atividades ou utilizações listadas nas alíneas b) e d3) do ponto 1 do anexo 1 e as do ponto 3 e 4 do mesmo anexo.

5 Carecem de autorização de localização pela entidade gestora as construções, atividades e utilizações listadas nas alíneas c), d1), d2) e e), do ponto 1, do anexo 1, e as plantações arbóreas e arbustivas referidas na alínea a) do ponto 2, do Anexo I e nos termos expressos nessa mesma alínea.

6 Os pareceres favoráveis e autorizações são válidas para a implementação da construção, atividade ou utilização requerida, no prazo de um ano a partir da data da sua emissão, findo o qual caducam.»

12. Já a Resolução de Conselho de Ministros n.º 179/2019, foi publicada no D.R. n.º 205 de 24/10/2019, Série I, e estabeleceu um regime especial e transitório aplicável ao Aproveitamento Hidroagrícola do Mira (AHM), decorrendo, designadamente, do seu preâmbulo que:

«(...) Esta circunstância tem atraído para a região uma quantidade crescente de trabalhadores, o que implica o reforço de infraestruturas e serviços públicos, tal como de equipamentos sociais. Neste contexto, as necessidades de instalação destes trabalhadores, não podendo ser, a curto e médio prazo, totalmente colmatadas pela oferta de habitações existentes na região, conduziram à colocação de cerca de 270 alojamentos precários nas explorações agrícolas situadas dentro do AHM.

O facto de estes alojamentos não terem enquadramento no regime de proteção das áreas beneficiadas dos perímetros de rega, estabelecido pelo Decreto -Lei n.º 269/82, de 10 de julho, na sua redação atual, nem possuírem, em muitos casos, dimensões adequadas, nem garantirem condições de higiene e conforto que permitam preservar a intimidade pessoal e a privacidade dos utilizadores, impõe a criação de um regime excecional e transitório que permita equiparar os alojamentos instalados no AHM a estruturas complementares da atividade agrícola, desde que cumpridas várias condições. (...)

A presente resolução permite a instalação de alojamentos que garantem melhores condições de vida aos trabalhadores e assegura a disponibilidade da mão de obra necessária ao setor agrícola.

Assim, pelo período de 10 anos, os alojamentos de trabalhadores temporários no AHM são equiparados a construções complementares da atividade agrícola. (...)» (sublinhado nosso)

13. Esta Resolução foi alterada e republicada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 69/2021, foi publicada no D.R. n.º 108 de 04/06/2021, Série I, que procedeu à adaptação do regime especial e transitório aplicável ao AHM, resultando do seu preâmbulo:

«Para fazer face à escassez de habitação para os trabalhadores sazonais nas explorações agrícolas na área do Aproveitamento Hidroagrícola do Mira (AHM), a Resolução do Conselho de Ministros n.º 179/2019, de 24 de outubro, veio permitir a instalação de alojamentos temporários na condição de garantirem melhores condições de habitação a estes trabalhadores. (...)

Por sua vez, a solução encontrada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 179/2019, de 24 de outubro, dirige-se aos trabalhadores sazonais das explorações agrícolas, visando garantir-lhes condições de habitabilidade condigna.

Contudo, após um período de aplicação deste regime, constatou-se serem necessários ajustes, com vista a garantir a efetiva implementação da solução adotada em 2019, nomeadamente ao nível da simplificação procedimental e da clarificação de obrigações. Assim, esclarece-se que cada exploração agrícola tem a obrigação de disponibilizar aos seus trabalhadores sazonais alojamento temporário digno, em instalações de alojamento temporário amovíveis. E clarificam-se obrigações das empresas detentoras de explorações agrícolas, nomeadamente em matéria de proteção da saúde e das condições dos trabalhadores e de garantia das condições mínimas de habitação para os trabalhadores, bem como de garantia de saúde pública. (...)

Por fim, para impedir a existência de condições de habitação indigna, a presente resolução do Conselho de Ministros determina que, no âmbito da fiscalização das condições de habitabilidade dos alojamentos existentes na região, a Autoridade Tributária e Aduaneira fiscaliza o cumprimento das obrigações fiscais relativamente aos contratos de arrendamento e subarrendamento para fins habitacionais (...)» (sublinhado nosso)

14. Para o que ora interessa, começa por determinar o n.º 1, alínea a) desta Resolução do Conselho de Ministros que os alojamentos temporários a localizar na área do Aproveitamento Hidroagrícola do Mira (AHM), destinados a acolher trabalhadores agrícolas temporários, são, para os efeitos previstos no referido D.L. n.º 269/82 e no D.L. n.º 73/2009, de 31 de março (que aprova o Regime Jurídico da Reserva Agrícola Nacional), equiparados a estruturas complementares à atividade agrícola, pelo período de 10 anos não prorrogável, a contar da data da publicação da presente resolução, desde que, entre outras condições aí elencadas, correspondam a unidades amovíveis de alojamento [instalações de alojamento temporário amovíveis (IATA)], integradas em conjuntos com as características do modelo que consta do anexo à presente resolução e da qual faz parte integrante, com uma área de implantação até 1500 m², comportando uma capacidade máxima de alojamento para 150 pessoas, e estando dotadas de sistemas autónomos e provisórios de abastecimento de água, drenagem e recolha de águas residuais domésticas, eletricidade e telecomunicações.

15. A mencionada Resolução do Conselho de Ministros visa:

«3 Estabelecer que cada exploração agrícola tem a obrigação de disponibilizar alojamento aos seus trabalhadores agrícolas de índole temporária, seja em IATA, até aos limites previstos no n.º 7, seja em residências coletivas no perímetro urbano, salvo quanto aos trabalhadores com outras alternativas de habitação que respeitem as condições previstas no número seguinte.

4 Determinar que as alternativas de habitação referidas no número anterior não podem implicar condições indignas, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 37/2018, de 4 de junho, na sua redação atual.

5 Determinar que o não cumprimento dos deveres das explorações agrícolas constantes dos n.os 3 e 4 implica a suspensão do fornecimento de água do AHM. (...)

12 Estabelecer que as explorações agrícolas situadas na área do AHM onde se encontrem instalados alojamentos destinados a trabalhadores agrícolas de índole temporária devem dar cumprimento ao disposto na presente resolução, adaptando as referidas instalações, no prazo de três meses, no caso de não ser necessária a sua realocação, e no prazo de seis meses, caso seja necessária a sua realocação.

13 Estabelecer que, findo o prazo referido no número anterior, bem como na eventualidade de surgirem novos alojamentos para trabalhadores instalados em violação do disposto nos n.os 1 e 7, é aplicável o disposto nos artigos 96.º a 99.º do Decreto -Lei n.º 269/82, de 10 de julho, na sua redação atual. (...)»

16. Em Anexo a esta Resolução do Conselho de Ministros n.º 69/2021 encontra-se a Memória Descritiva das Instalações de Alojamento Temporário Amovíveis.

II.ii. Direito à dedução do IVA suportado na construção das Instalações de Alojamento Temporário Amovíveis (IATA)

17. No caso em apreço está em causa aferir se o IVA suportado na construção das

Instalações de Alojamento Temporário Amovíveis (para trabalhadores) confere direito à dedução, defendendo a Requerente que sim, porquanto na legislação supra elencada aquelas estruturas são consideradas como estruturas complementares à atividade agrícola, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA (CIVA), sendo essenciais para a continuidade da atividade agrícola, cuja produção está sujeita a IVA, existindo uma relação direta entre a funcionalidade das IATA e as operações tributáveis por si realizadas.

18. Desde logo, importa referir que não localizámos na legislação supra identificada nenhuma referência a qualquer exceção à aplicação das regras do IVA, mais concretamente, no que respeita ao direito à dedução, o que significa que, e respondendo já à questão n.º 2 (transcrita no ponto 6. desta Informação), o direito à dedução do IVA observa as normas estabelecidas no CIVA.

19. Não relevando também o facto de, para efeitos da referida legislação (enunciada nos pontos 8. a 16. desta Informação), as IATA serem consideradas (ou não) como estruturas complementares à atividade agrícola.

20. Ora, em regra, confere direito à dedução o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos que, para além de constar de faturas emitidas sob a forma legal (e outros documentos previstos no n.º 2 do artigo 19.º do CIVA) emitidas em nome e na posse do sujeito passivo, se destine à prática de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas [artigo 20.º, n.º 1, alínea a)], e que não se encontre excluído do direito à dedução (artigo 21.º).

21. Assim, e para o que ora interessa, de acordo com o previsto no artigo 20.º, n.º 1, alínea a), apenas pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e / ou prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, tendo que existir uma relação direta e imediata entre os inputs e os outputs,

22. Sendo que as operações que a Requerente realiza - "Cultura de outros frutos em árvores e arbustos" (principal) e "Comércio a retalho de frutas e produtos hortícolas" (secundária), consubstanciam efetivamente operações que conferem direito à dedução.

23. Não sendo despiciendo a Requerente necessitar de recorrer a trabalhadores (sazonais) para o exercício daquelas operações, nomeadamente no que refere à atividade principal.

24. Por outro lado, com vista a evitar a fraude e evasão fiscais resultantes da dedução de IVA incluído em despesas relacionadas com bens e serviços que, pela sua natureza e características, os torna suscetíveis de serem utilizados para fins particulares, foram estabelecidas exclusões ao regime geral do direito à dedução e que se encontram delimitadas no referido artigo 21.º do CIVA.

25. Determina, em primeira linha, o artigo 21.º, n.º 1, alínea d) que se encontra excluído o direito à dedução o IVA incluído, designadamente, nas despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções.

26. Porém, a alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo prescreve que não se verifica a exclusão do direito à dedução do IVA, nomeadamente, atinente às «[d]espesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares».

27. Ora, conforme podemos constatar na legislação supra mencionada, mormente com a Resolução de Conselho de Ministros n.º 179/2019, foi permitida a instalação destes alojamentos (Instalações de Alojamento Temporário Amovíveis), dado os existentes «não terem enquadramento no regime de proteção das áreas beneficiadas dos perímetros de rega, estabelecido pelo Decreto -Lei n.º 269/82, de 10 de julho, na sua redação atual, nem possuírem, em muitos casos, dimensões adequadas, nem garantirem condições de higiene e conforto que permitam preservar a intimidade

pessoal e a privacidade dos utilizadores, impõe a criação de um regime excecional e transitório que permita equiparar os alojamentos instalados no AHM a estruturas complementares da atividade agrícola, desde que cumpridas várias condições. (...) A presente resolução permite a instalação de alojamentos que garantem melhores condições de vida aos trabalhadores e assegura a disponibilidade da mão de obra necessária ao setor agrícola.» (sublinhado nosso)

28. Ao que acresce que, como decorre da Resolução do Conselho de Ministros n.º 69/2021, «Para fazer face à escassez de habitação para os trabalhadores sazonais nas explorações agrícolas na área do Aproveitamento Hidroagrícola do Mira (AHM), a Resolução do Conselho de Ministros n.º 179/2019, de 24 de outubro, veio permitir a instalação de alojamentos temporários na condição de garantirem melhores condições de habitação a estes trabalhadores. (...)

Assim, esclarece-se que cada exploração agrícola tem a obrigação de disponibilizar aos seus trabalhadores sazonais alojamento temporário digno, em instalações de alojamento temporário amovíveis. E clarificam-se obrigações das empresas detentoras de explorações agrícolas, nomeadamente em matéria de proteção da saúde e das condições dos trabalhadores e de garantia das condições mínimas de habitação para os trabalhadores, bem como de garantia de saúde pública. (...)» (sublinhado nosso)

29. O que significa que, em síntese, face à escassez de mão-de-obra necessária para realizar as culturas, bem como à necessidade de proporcionar alojamento temporário com condições mínimas de habitabilidade aos respetivos trabalhadores, as explorações agrícolas, como é o caso da Requerente, são obrigadas a proporcionar aos seus trabalhadores este alojamento, nas denominadas Instalações de Alojamento Temporário Amovíveis (IATA), que tem que observar obrigatoriamente a Memória Descritiva em Anexo a esta Resolução do Conselho de Ministros, estando sujeitas a licenciamentos e inspeções de várias entidades públicas.

30. Ora, conforme referimos, a alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA dita que não se verifica a exclusão do direito à dedução das despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, nomeadamente, de alojamento, dormitórios e similares, sendo que, conforme podemos constar na Memória Descritiva das IATA, estas configuram estruturas similares a alojamentos e dormitórios.

31. Deste modo, pressupondo que os destinatários/utilizadores destas Instalações de Alojamento Temporário Amovíveis consubstanciam trabalhadores com um vínculo laboral à entidade que os disponibiliza, no caso, a Requerente, e respondendo à 1.ª questão (transcrita no ponto 6. desta Informação), o IVA das despesas de construção destas IATA confere direito à dedução, por aplicação da alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º.

32. No que concerne à 3.ª questão, para além de apenas com a Resolução do Conselho de Ministros n.º 179/2019, se ter permitido a instalação das IATA, posteriormente alterada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 69/2021, dado o prazo de 4 anos para o exercício do direito à dedução do imposto, em conformidade com estabelecido no artigo 98.º do CIVA, não nos parece que seja já possível a dedução de imposto atinente a estruturas de período anterior a esta Resolução de Conselho de Ministros, estando, assim, prejudicada a questão.

III - Conclusões:

33 - Face ao exposto, concluímos que:

33.1. no que tange às 1.ª e 2.ª questões, a construção de Instalações de Alojamento Temporário Amovíveis, nos termos da legislação e regulamentação aplicáveis, observa, designadamente no que respeita ao direito à dedução, as normas estabelecidas no CIVA. No pressuposto de que os destinatários/utilizadores destas Instalações de Alojamento Temporário Amovíveis consubstanciam trabalhadores com um vínculo laboral à entidade que os disponibiliza, no caso, a Requerente, o IVA das despesas de construção confere direito à dedução, por aplicação da alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA;

33.2. quanto à 3.ª questão, dado que apenas com a Resolução do Conselho de

Ministros n.º 179/2019, se permitiu a instalação das IATA, posteriormente alterada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 69/2021, e face ao prazo de 4 anos para exercer o direito à dedução do imposto, em conformidade com estabelecido no artigo 98.º do CIVA, a questão encontra-se prejudicada.