

Of.Circulado N.º 30139/2012 2012-12-28
 Entrada Geral:
 N.º Identificação Fiscal (NIF): 770 004 407
 Sua Ref.ª:
 Técnico:

Exmos. Senhores
 Subdiretores-Gerais
 Diretores de Serviços
 Diretores de Finanças
 Diretores de Alfândegas
 Chefes de Equipas Multidisciplinares
 Chefes dos Serviços de Finanças
 Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA - DECRETO-LEI N.º 295/87, DE 31 DE JULHO. NOVOS PROCEDIMENTOS A ADOTAR.

Para conhecimento dos Serviços e outros interessados, comunica-se que, por despacho de 27 de dezembro de 2012, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi sancionado o seguinte.

A alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA (CIVA) prevê a isenção do imposto nas transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade por um adquirente sem residência ou estabelecimento no território nacional ou por um terceiro por conta deste, ainda que, antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do País uma reparação, uma transformação, uma adaptação ou qualquer outro trabalho efetuado por terceiros agindo por conta do adquirente, com exceção dos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado e dos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes com domicílio ou residência habitual em outro Estado membro.

Esta isenção foi objeto de regulamentação, no que respeita a transmissão de bens para fins privados, transportados na bagagem pessoal de adquirentes residentes em países não pertencentes à Comunidade Europeia, pelo Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de julho, que transpôs para o direito interno português, no essencial, as disposições da Diretiva 69/169/CEE, entretanto absorvida na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

I. ÂMBITO DA ISENÇÃO (Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de julho)

O diploma determina, genericamente, que são isentas do imposto as transmissões de bens para fins privados feitas a adquirentes sem residência na União Europeia, cujo valor, em cada estabelecimento, seja igual ou superior a 49,88 Euros e que, no prazo de 90 dias, os transportem na sua bagagem pessoal com destino a um país não pertencente à Comunidade Europeia.

Estas transmissões são documentadas por faturas passadas em forma legal, com a anotação do documento comprovativo da entidade e da residência do adquirente, emitidas em três exemplares, dos quais o triplicado se destina ao vendedor e os restantes ao adquirente, que os apresentará na estância aduaneira de saída do território da Comunidade para confirmação da exportação. Após certificação pela

estância aduaneira competente, mediante aposição do carimbo na fatura, o adquirente deve remeter o original ao vendedor, no prazo de 150 dias após a transmissão. Se, findo este prazo, não o tiver na sua posse, o vendedor é obrigado a liquidar o imposto até ao fim do período seguinte àquele em que terminou o referido prazo (exigibilidade). O vendedor dos bens pode, querendo, exigir do adquirente um montante correspondente ao valor do imposto, a título de caução, obrigando-se, no entanto, a devolver-lho no prazo de 15 dias após a receção do referido original, podendo deduzir as despesas necessárias à operação.

A isenção prevista neste diploma foi objeto de instruções administrativas divulgadas pelo Ofício-Circulado n.º 66597, de 88.07.20, desta Direção de Serviços que, apesar das alterações ocorridas na legislação ao longo dos anos, se tem mantido em vigor, com uma leitura necessariamente adaptada, mas que, de facto, não se coaduna com a realidade atual do setor de atividade.

1. Noção de residência para efeitos do Decreto-Lei n.º 295/87

O diploma legal estabelece, como condição para aplicação da isenção, que os adquirentes sejam residentes em países não pertencentes à União Europeia, sendo omissos quanto à sua nacionalidade. A comprovação da residência faz-se, de acordo com o diploma, mediante a apresentação do passaporte ou de outro documento de identidade oficialmente reconhecido como válido.

Reconhecendo-se a dificuldade de confirmação da residência do adquirente, considera-se suficiente, no momento da venda, a exibição do passaporte ou de outro documento oficial que contenha a identificação do adquirente, sem prejuízo dos procedimentos subsequentes de verificação, no âmbito dos serviços aduaneiros da Autoridade Tributária e Aduaneira.

2. Enquadramento em IVA da atividade *Tax Free*

A atividade vulgarmente designada de *tax free* consiste no negócio de intermediação no processo que decorre entre a venda pelo lojista e a devolução do valor correspondente ao imposto ao viajante, após a certificação da saída dos bens do território da Comunidade dentro do prazo previsto na lei, pela estância aduaneira competente, com a qual se confirmam os pressupostos da isenção. Esta atividade configura uma prestação de serviços e concretiza-se na devolução ao turista, do valor correspondente ao IVA, nos termos do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de julho, deduzido da sua remuneração pelo serviço prestado.

3. Sistema de “dupla venda”

Não obstante esta caracterização da atividade de *tax free*, foi, por despacho de 98.09.02, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, sancionado um procedimento, comumente designado de sistema de “dupla venda”, que ficciona a venda dos bens, do lojista para a empresa de *tax free* e desta para o turista, mediante o qual as disposições do Decreto-Lei n.º 295/87 ocorrem, artificialmente, na relação jurídica entre estes últimos. Este procedimento distorce a natureza das operações e comporta alguma incoerência no seu enquadramento fiscal, cujo reconhecimento é manifesto, tanto pela administração tributária como pela generalidade dos operadores do setor.

II. PROCEDIMENTOS A OBSERVAR NO ÂMBITO DO DECRETO-LEI N.º 295/87

Ponderada a questão, tendo em conta as observações que as empresas de *tax free* que operam em Portugal fizeram no âmbito de procedimento de consulta escrito entretanto ocorrido, os agentes (lojistas e empresas de *tax free*) que realizam operações nos termos do Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de julho, devem observar o seguinte.

4. Procedimentos a observar pelo lojista

A venda de bens para fins privados feita a adquirentes residentes em países não pertencentes à União Europeia, cujo respetivo valor, em cada estabelecimento comercial, seja superior a 49,88 euros, está isenta de IVA nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, desde que cumpridas as condições estabelecidas no Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de julho.

Esta isenção ocorre no momento em que o lojista vende os bens ao viajante, sem prejuízo de poder reter deste o valor correspondente ao imposto, a título de caução, obrigando-se a devolver-lho no prazo previsto no referido diploma, a partir do momento em que se verifiquem as condições ali previstas para a devolução, podendo abater, ao valor retido, os eventuais custos incorridos com a devolução.

A fatura é passada em forma legal e emitida em triplicado ao viajante, pelo lojista. Deve conter a anotação do número e tipo de documento exibido (passaporte ou outro documento oficial que contenha a respetiva identificação), indicativo da identidade e residência do adquirente. Deve, também, fazer menção ao motivo justificativo da isenção – alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA. No entanto, se o montante retido ao viajante for mencionado na fatura a título de imposto, ou se for indicado que o mesmo está incluído no preço, existe obrigação de o entregar ao Estado.

Faz-se notar que, caso não retenha o valor correspondente ao imposto a título de caução, o lojista está obrigado a incluir na sua declaração periódica o imposto que mencione na fatura, sendo a si e não à empresa de *tax free*, que o Estado o restituirá quando ocorrer a regularização a seu favor.

5. Procedimentos a observar pela empresa *Tax Free*

A intervenção de uma empresa de *tax free* no negócio não afasta a natureza da operação entre o lojista e o viajante, nem altera as obrigações que impendem sobre o primeiro, face ao segundo, no quadro do Decreto-Lei n.º 295/87.

Na caracterização da operação, não pode deixar de se considerar que, embora a empresa *tax free* devolva o valor ao viajante, que assim beneficia de um procedimento mais rápido, a relação comercial que o permite é estabelecida entre aquela e o lojista.

Afigura-se, assim, que, sem prejuízo da liberdade contratual entre as partes, a empresa de *tax free* intervém na qualidade de intermediário junto do lojista, já que é com este que estabelece ou estabeleceu um contrato, apetrechando as suas instalações para o efeito e de acordo com o qual se lhe substitui na

obrigação de devolver ao viajante a quantia retida a título de caução, cobrando, pelo serviço de intermediação, a sua remuneração ao lojista.

Atendendo ao disposto no n.º 3 do artigo 29.º do CIVA, a empresa *tax free* deve, por todas as prestações de serviços de intermediação feitas ao lojista, emitir fatura nos termos da alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo, a qual deve obedecer ao disposto no artigo 36.º do CIVA.

O lojista pode, por sua vez, repercutir o valor suportado ao viajante, por dedução ao montante a restituir, uma vez que se trata de um custo inerente à restituição da caução. Na prática, uma vez que é a empresa *tax free* quem restitui o valor ao viajante por conta do lojista, a mesma restitui apenas o valor líquido dos custos suportados por este, incluindo a sua remuneração.

Nos procedimentos a acordar entre o lojista e a empresa *tax free*, nada obsta a que aquele remeta a esta, por método e em prazo considerado apropriado por ambos, o montante retido ao turista a título de caução, habilitando-a, do ponto de vista da liquidez financeira, a proceder à respetiva restituição ao turista.

6. Não confirmação dos pressupostos da isenção – exigibilidade do imposto

Quando não se confirmem os pressupostos da isenção, seja porque a estância aduaneira de saída do território da União não os certifica, seja por o viajante não ter devolvido ao lojista a(s) fatura(s) certificada(s) pela estância aduaneira de saída, diretamente ou por intermédio da empresa *tax free*, no prazo de 150 dias, ocorre, no termo deste, a exigibilidade do imposto na esfera do lojista, que deve proceder à sua liquidação, até ao final do período seguinte àquele em que terminou o referido prazo.

Neste caso, se tiver ocorrido a transferência do valor retido, do lojista para a empresa *tax free*, como se sugere antes, deve esta restituir o respetivo montante ao lojista, para efeitos de liquidação do imposto e correspondente entrega ao Estado.

7. Enquadramento, em IVA, dos fluxos financeiros entre a empresa *Tax Free* e o lojista

No que respeita ao enquadramento destas operações em sede de IVA, as transferências de fluxos financeiros entre o lojista e a empresa *tax free*, e vice-versa, correspondentes ao valor da caução retida do viajante, bem como os montantes restituídos pela empresa *tax free* ao viajante, não constituem operações dentro do campo do imposto, não sendo, por isso, tributáveis. Por esta razão, não são mencionadas nas declarações periódicas de IVA.

8. Remuneração da empresa *Tax Free*

O valor da remuneração cobrada pela empresa *tax free* ao lojista (comissão) configura a contraprestação de uma operação que preenche os pressupostos de incidência do imposto sendo, por isso, tributável.

Todavia, porque a empresa *tax free* age junto do viajante, em nome e por conta do lojista numa operação a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, da qual a restituição do montante retido ao viajante é ainda parte, estão reunidos os pressupostos para aplicação da isenção prevista na alínea s) do n.º 1 do mesmo artigo à intermediação feita pela empresa *tax free*.

9. Obrigações declarativas

9.1 Obrigações do lojista

Na sua relação com a Administração Tributária, o lojista deve relevar, no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica de IVA, o montante total das vendas isentas nos termos do Decreto-Lei n.º 295/87 ocorridas no período de tributação. Estas operações não influenciam o seu direito à dedução do imposto. Deve também, quando não se verificarem os pressupostos para a isenção, regularizar o respetivo imposto a favor do Estado, no campo 41 do quadro 06 da declaração periódica do período em que venha a ocorrer a exigibilidade.

Havendo obrigação de entregar o imposto, ou porque o mesmo foi mencionado na fatura, ou porque foi indicada a sua inclusão no preço, o valor das vendas deve ser inscrito nos campos 1, 3 ou 5 e o valor do imposto liquidado nos campos 2, 4 ou 6, da declaração periódica de IVA, consoante a taxa aplicável.

Caso o lojista tenha liquidado imposto, pode, após a receção da(s) fatura(s) devidamente certificada(s) pela estância aduaneira, proceder à respetiva regularização a seu favor, no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica, devendo, no entanto, estar habilitado, nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, a provar que reembolsou o adquirente (viajante).

Quando ocorra a exigibilidade do imposto pelos motivos referidos no ponto 6 da presente informação, o mesmo deve ser mencionado no campo 41 do quadro 06 da declaração periódica (regularização a favor do Estado).

9.2 Obrigações da empresa *Tax Free*

A empresa *tax free* deve declarar, no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica de IVA, o valor das comissões isentas que cobra aos lojistas, pelos serviços prestados em conexão com as correspondentes operações isentas declaradas pelos lojistas, as quais não lhe limitam o seu direito à dedução. O valor das comissões ou dos encargos debitados ao lojista, resultantes de operações que não beneficiaram da isenção, bem como o imposto devido, devem ser declarados nos campos 3 e 4, respetivamente, do referido quadro da declaração periódica.

III. SUPRESSÃO DO SISTEMA DE “DUPLA VENDA”

Com as presentes instruções administrativas, é revogada a autorização para utilização do sistema de “dupla venda”, reconduzindo a atividade do setor ao seu enquadramento legal, tendo em conta as observações feitas pelas empresas de *tax free* que operam em Portugal.

IV. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O enquadramento definido nas presentes instruções coloca na esfera dos agentes e operadores intervenientes a integralidade das componentes do negócio, em conformidade com a legislação aplicável.

10. Entrada em produção das presentes orientações administrativas

As orientações agora divulgadas entram em vigor no momento da sua publicação.

Considerando:

- Que os procedimentos em uso por algumas operadoras, assentes no sistema de “dupla venda”, ficam desajustados da realidade, obrigando as empresas visadas a proceder à sua reformulação;
- Que esta reformulação se afigura complexa, abrangendo a generalidade da rede de lojas aderentes ao sistema; e
- Que este sistema vigorou com a anuência da Administração Tributária,

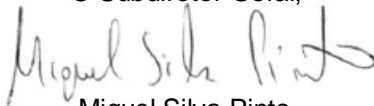
estabelece-se um prazo de quatro meses, contado a partir da publicação do presente Ofício-Circulado, para a adequação dos procedimentos pelo setor de atividade. Em qualquer caso, o sistema de “dupla venda” não pode ser utilizado em operações realizadas a partir de 30 de abril de 2013, devendo os procedimentos relativos à confirmação da isenção, nas operações em que tenha sido utilizado este sistema, estar concluídos nos cinco meses posteriores.

11. Revogações

É revogado o Ofício-Circulado n.º 66597, de 88.07.20, desta Direção de Serviços, bem como todas as orientações emitidas, na parte em que contrariem as presentes instruções.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdiretor-Geral,


Miguel Silva Pinto