

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al a) do nº 5 do art. 15.º

Assunto: Isenções - Transmissões de bens efetuadas nas lojas localizadas na área de trânsito internacional dos aeroportos ("Lado Ar") a adquirentes com destino a país terceiro, estão sujeitas às regras gerais de tributação em sede de IVA

Processo: nº **14990**, por despacho de 2019-02-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

### I. Introdução

**1.** A Requerente solicita informação vinculativa urgente nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) sobre o enquadramento jurídico-tributário em IVA das transmissões de bens efetuadas nas lojas localizadas na área de trânsito internacional dos aeroportos ("Lado Ar") a adquirentes com destino a país terceiro. Em concreto, pretende saber se é aplicável a isenção do IVA prevista na alínea a) do n.º 5 do artigo 15.º do Código do IVA ou a prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do mesmo Código, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 19/2017, de 14 de fevereiro.

### II. Descrição dos Factos

**2.** A Requerente é uma sociedade comercial com enquadramento no regime normal de periodicidade mensal que, no exercício das suas atividades, principal (comércio a retalho de tabaco, em estabelecimentos especializados - CAE 47260) e secundárias (agentes do comércio por grosso misto sem predominância - CAE 046190; Outro comércio a retalho de produtos alimentares, em estabelecimentos especializados, N.E. - CAE 047293; e Comércio a retalho de jornais, revistas e artigos de papelaria, em estabelecimentos especializados - CAE 047620), realiza operações que conferem direito à dedução.

**3.** A Requerente exerce a atividade comercial de venda de artigos em diversos aeroportos nacionais, nomeadamente Lisboa, Porto e Funchal, em lojas com a designação comercial:

– "**AA**", onde comercializa artigos de tabacaria, livraria e papelaria, bem como alimentos, águas e refrigerantes, brinquedos, souvenirs e cartões telefónicos e selos,

e

– "**BB**", "**BB**" comercializa acessórios de viagem, bens de entretenimento, acessórios de tecnologia, entre outros, tendo, para o efeito, as respetivas licenças de ocupação e de exercício de atividade do domínio público aeroportuário.

**4.** A divisão entre as lojas Terra/AR depende da sua localização, antes ou após o último nível de segurança, ou seja, fora ou dentro da área de trânsito internacional dos aeroportos, respetivamente.

**5.** As vendas realizadas nas lojas localizadas no "Lado Ar" são feitas mediante a apresentação do cartão de embarque por parte dos passageiros, o qual permite comprovar o número do voo e o respetivo destino.

**6.** No que respeita ao tratamento em sede de IVA dado às transmissões de bens, a Requerente diz proceder à liquidação de IVA em todas as operações, tendo em conta o disposto no artigo 6.º, n.º 1 do Código do IVA, independentemente da localização das lojas e destino dos viajantes.

**7.** No entanto, a Requerente tem dúvidas no tratamento dado às vendas efetuadas nas lojas localizadas no "Lado Ar", pelo que, no seu entender, importa apurar se face ao quadro legal vigente é aplicável a isenção do IVA nas transmissões feitas a adquirentes com destino a um país terceiro e, em caso afirmativo, quais os requisitos formais exigidos para que opere a isenção.

### **Questões suscitadas**

**8.** Perante tais dúvidas, a Requerente solicita informação vinculativa tendo em vista a confirmação de que:

i. As lojas localizadas no "Lado Ar" dos Aeroportos nacionais qualificam-se como entrepostos não aduaneiros, nos termos do art.º 15.º, n.º 3, alínea b) do Código do IVA;

ii. As vendas de bens a adquirentes que se dirijam a um país terceiro (fora da União Europeia) beneficiam do regime de entreposto não aduaneiro nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 15.º do Código do IVA;

iii. Em consequência, as vendas efetuadas nas lojas localizadas no "Lado Ar" dos aeroportos nacionais, a adquirentes/viajantes, independentemente da sua residência, cujo destino final seja um país terceiro à União Europeia, encontram-se isentas de IVA nos termos do art.º 15.º do Código do IVA, desde que o destino final seja comprovado mediante a apresentação do cartão de embarque, no acto de compra, e sejam cumpridos os demais requisitos previstos no Ofício-Circulado n.º 30007, de 30 de Junho de 1999; e consequentemente,

iv. No caso de vendas, em balcões ou espaços comerciais explorados pela Requerente e localizados na área de trânsito internacional dos aeroportos, a adquirentes/viajantes com destino final para fora da União Europeia, não é aplicável o regime das transmissões de bens para fins privados feitas a adquirentes cujo domicílio ou residência habitual não se situe no território da União Europeia, que os transportem na sua bagagem pessoal para fora da União Europeia, constante do Decreto-Lei n.º 19/2017, de 14 de fevereiro.

### **III. Enquadramento legal e análise**

**9.** Centrando-se a questão principal no enquadramento jurídico-tributário em sede de IVA a que estão sujeitas as transmissões de bens efetuadas nos balcões de venda localizados nas salas de trânsito internacional dos aeroportos nacionais, considerando-se, nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 542/80, de 10 de novembro,

"(...) as áreas restritas neles destinadas a passageiros em trânsito internacional e com destino ao estrangeiro, desde que convenientemente

isoladas e com acesso controlado, de forma a garantir o cumprimento das formalidades de fronteira, designadamente as aduaneiras, de emigração e de sanidade, bem como as medidas de segurança e de verificação de direitos de tráfego ou outras que venham a ser definidas pelas autoridades competentes.", cumpre, previamente, à análise do pedido, apresentar uma breve descrição da evolução histórica do funcionamento desses estabelecimentos para, de seguida, se proceder ao enquadramento em IVA das operações realizadas nesses locais face ao quadro normativo vigente.

**10.** No contexto da evolução do regime de vendas nos estabelecimentos localizados na área de trânsito internacional dos aeroportos nacionais, desde a adesão de Portugal à Comunidade Europeia, 1 de janeiro de 1986, os balcões de venda funcionavam em conjunto com armazéns específicos destinados ao respetivo abastecimento, estando sujeitos ao regime aplicável aos depósitos afiançados. Por isso, os balcões de venda eram considerados uma "extensão" do armazém.

**11.** Razão pela qual a colocação de mercadorias nos referidos armazéns impunha a entrega de uma declaração aduaneira, documento administrativo único (DAU), preenchida de acordo com as regras aplicáveis ao regime da exportação. As saídas das mercadorias para a loja franca formalizavam-se através de guias específicas, globalizadas numa declaração recapitulativa, que suportavam a conta corrente do armazém e conseqüente controlo do regime.

**12.** Por sua vez, as vendas realizadas nas lojas francas beneficiavam de isenção de IVA e outros impostos devidos, quer os viajantes se destinassem a países terceiros, quer a outro Estado membro.

**13.** Na prática, as mercadorias após darem entrada no armazém afiançado eram consideradas como exportadas. Na eventualidade do titular do armazém pretender reintroduzir as mercadorias no circuito normal do mercado nacional estava obrigado a processar uma declaração de introdução em livre prática e, se fosse o caso, no consumo, sendo de aplicar as regras previstas para o retorno.

**14.** Decorrente da abolição das fronteiras fiscais em 1 de janeiro de 1993 e conseqüente supressão das formalidades aduaneiras nas operações entre os Estados-membros, às aquisições de bens efetuadas pelos particulares passou a aplicar-se o princípio da origem.

**15.** A aplicação deste princípio às transmissões realizadas nos balcões de venda conduziria à respetiva tributação em IVA quando efetuadas a passageiros de viagens intracomunitárias.

**16.** Face ao impacto de tal medida para os operadores económicos que se dedicavam a este tipo de comércio, a Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro, que instituiu as medidas em matéria do IVA necessárias à implementação do mercado interno, estabeleceu medidas transitórias que possibilitaram a manutenção da isenção nas vendas efetuadas a passageiros de viagens intracomunitárias até 30 de junho de 1999, embora limitada, de forma análoga, aos valores e quantidades aplicáveis aos bens transportados na bagagem de viajantes provenientes de países terceiros.

**17.** Estando em causa isenções aplicáveis aos bens transportados na bagagem de viajantes aquando da sua saída do território nacional, considerou-se oportuno inserir tal medida no, já revogado, Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de julho, tal como explicitado na nota justificativa do Decreto-Lei n.º 290/92, de

28 de dezembro, que procedeu à transposição da Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro, para a ordem jurídica interna.

**18.** No entanto, o âmbito de aplicação de tais medidas transitórias circunscreveu-se às vendas de mercadorias nos balcões de venda a passageiros de viagens intracomunitárias.

**19.** Já as entradas de bens nos balcões de venda passaram a estar sujeitas às regras gerais de tributação previstas no Código do IVA, tal como em qualquer outra loja situada fora da área de trânsito internacional dos aeroportos, o que motivou o encerramento dos entrepostos que forneciam os balcões de venda, com exceção dos entrepostos autorizados nos termos da legislação específica aplicável aos bens sujeitos a IEC.

### **Breve caracterização do regime em vigor para as lojas situadas na área de trânsito internacional dos aeroportos**

**20.** Desde 1 de julho de 1999 que a entrada de mercadorias nos balcões de venda está sujeita ao regime geral de tributação do IVA, com exceção dos bens sujeitos a impostos especiais de consumo, não apresentando qualquer especificidade comparativamente com as outras lojas situadas no território nacional. As lojas não beneficiam de qualquer regime de isenção do imposto "a montante", pois os armazéns, locais afetos ao fornecimento de bens para os balcões de venda, não detêm, por via de regra, qualquer estatuto aduaneiro ou fiscal.

**21.** Face ao quadro normativo vigente os únicos entrepostos não aduaneiros regulados são os locais autorizados nos termos do artigo 21.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 15.º do Código do IVA, destinados à produção, transformação e armazenagem de bens sujeitos a impostos especiais de consumo (IEC). O que justifica que os bens sujeitos ao regime de entreposto fiscal, nos termos do CIEC, possam ser colocados nos balcões de vendas em regime suspensivo (de ambos os impostos, IEC e IVA).

**22.** Os locais autorizados a que se refere a alínea b) do n.º 3 do artigo 15.º do Código do IVA destinam-se aos bens mencionados no Anexo C do Código, não sujeitos a IEC, que não se destinem a ser transmitidos no estádio de comércio a retalho e desde que o mesmo tipo de bens beneficie do regime de entreposto aduaneiro nos termos da legislação aplicável, conforme prevê o n.º 4 do mesmo preceito legal.

**23.** Contudo, a regulamentação desses locais como entrepostos não aduaneiros é inexistente na ordem jurídica interna, o que impossibilita a aplicação do previsto na alínea a) do n.º 5 do Código do IVA.

### **Bens colocados nas lojas localizadas na área de trânsito internacional dos aeroportos**

**24.** O que permite concluir que os bens colocados nos espaços localizados no "Lado Ar" não gozam de qualquer regime específico de tributação em IVA, pressupondo a situação aduaneira e fiscal, regularizada. Apenas os bens sujeitos a IEC que não tenham sido introduzidos no consumo, ou seja, bens sujeitos ao regime de entreposto não aduaneiro no âmbito do CIEC, podem

manter se em suspensão por se considerarem uma extensão do entreposto fiscal.

**25.** Importa, seguidamente, equacionar qual o tratamento em sede de IVA a que estão sujeitas as transmissões de bens efetuadas nos balcões de venda localizados na área de trânsito internacional dos aeroportos nacionais.

### **Vendas efetuadas nos estabelecimentos localizados na área de trânsito internacional dos aeroportos**

**26.** As transmissões de bens efetuadas nos balcões de venda localizados na área de trânsito internacional dos aeroportos nacionais ou no "Lado Ar" são enquadráveis no regime de isenção ou sujeição a imposto nos termos gerais de tributação, consoante o passageiro esteja munido de um título de transporte válido com destino a país terceiro ou a outro Estado membro, respetivamente. Ou seja, no mesmo espaço são realizadas transmissões de bens com e sem IVA, consoante o destino dos passageiros, o que justifica a qualificação deste sistema como "dual tax system".

### **Transmissões efetuadas a passageiros com destino a país terceiro ou território terceiro**

**27.** Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, estão isentas do IVA as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade por um adquirente sem residência ou estabelecimento em 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.

**28.** Esta norma é, no geral, aplicável aos bens expedidos ou transportados para fora do território da União

- pelo adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste; ou
- por viajantes/turistas sem residência ou domicílio no território nacional ou no território de outro Estado-membro, aplicável às aquisições de bens efetuadas para fins privados que se destinem a oferta ou a uso pessoal ou familiar do adquirente/viajante, sem carácter comercial, feitas por não residentes, que se destinam a ser transportados para fora do território da União na sua bagagem pessoal, se verificadas as condições e cumpridas as formalidades, legalmente previstas.

Este regime encontra-se atualmente definido no Decreto-Lei n.º 19/2017, de 14 de fevereiro, e regulado na Portaria n.º 185/2017, de 1 de junho.

**29.** A isenção do IVA aplicável nos estabelecimentos fora dos aeroportos opera, na generalidade das situações, através do sistema de "reembolso" do montante entregue ao vendedor como "caução", conforme definido no Decreto-Lei n.º 19/2017 e regulado na Portaria n.º 185/2017, estando dependente do cumprimento das condições previstas naquele diploma,

nomeadamente, da confirmação dos pressupostos pelos serviços aduaneiros.

**30.** Porém, as formalidades previstas nos referidos diplomas não se adequam às aquisições efetuadas nos balcões de venda localizados nas salas de trânsito internacional dos aeroportos, uma vez as vendas de bens são efetuadas aos viajantes após os controlos de bagagem e documental.

**31.** Estando em causa a isenção aplicável aos bens transportados na bagagem de viajantes aquando da sua saída do território nacional, importa ter em conta o direito aduaneiro, segundo o qual o acto de saída das mercadorias com estatuto UE é, por via de regra, o elemento caracterizador do regime aduaneiro de exportação, ocorrendo, no caso das mercadorias desprovidas de carácter comercial contidas na bagagem dos viajantes, pelo simples acto de travessia da fronteira do território aduaneiro da União.

**32.** Ora, tendo em conta que a saída de bens do território aduaneiro da União impõe o cumprimento das disposições aduaneiras quanto às formalidades inerentes ao regime da exportação, as transmissões de bens efetuadas a passageiros com destino a países terceiros podem ser isentas ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, constituindo este regime a moldura legal do regime de isenção do IVA aplicável às transmissões de bens efetuadas a viajantes, quer nos balcões de venda situados na área de trânsito internacional dos aeroportos quer nos outros estabelecimentos nacionais situados fora daquele espaço, face ao princípio da tributação no país de destino, sendo suficiente que o destino dos passageiros seja comprovado mediante a apresentação do cartão de embarque.

**33.** Em conclusão, a isenção do IVA aplicável às transmissões de bens realizadas nos balcões de venda situados no "Lado Ar" tem enquadramento na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, uma vez que os bens são colocados à disposição do adquirente em território nacional antes do embarque, em área de trânsito internacional, de acesso restrito e controlado, e são transportados pelo próprio, na sua bagagem pessoal, para fora do território aduaneiro da União.

**34.** Ainda que o "ato de venda" de bens nas lojas situadas na área de trânsito internacional dos aeroportos não seja equiparado ao ato de saída de mercadorias do território aduaneiro da União e, por esse motivo, não é equiparado à exportação, o simples ato de travessia da fronteira do território aduaneiro da União constitui a declaração aduaneira das mercadorias transportadas nas bagagens dos viajantes nos termos definidos na regulamentação aduaneira.

**35.** Aliás, acautelando as situações em que, perante uma transmissão isenta ao abrigo das alíneas a) a j) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, não exista a obrigatoriedade de intervenção das autoridades aduaneiras, o n.º 8 do artigo 29.º do Código do IVA impõe ao sujeito passivo adquirente dos bens a emissão de um documento comprovativo do destino dos bens. No caso é feita pela apresentação do cartão de embarque, no qual constam o número de voo e o destino. O incumprimento desta obrigação determina, para o sujeito passivo que realiza a transmissão de bens, a constituição da dívida, devendo proceder à correspondente liquidação do imposto.

### **A comprovação do destino dos passageiros**

**36.** O transmitente deve indicar nas faturas a emitir, pelas transmissões de bens, nos termos do artigo 36.º ou 40.º do Código do IVA, para além das menções consideradas obrigatórias, o número de voo e a indicação do destino.

#### **Instruções administrativas**

**37.** Este entendimento está vertido nas instruções aplicáveis desde 1 de julho de 1999, Ofício Circulado n.º 30007, de 30 de junho de 1999, da área de gestão tributária do IVA, ainda hoje vigentes, devendo, no entanto, fazer-se uma interpretação atualista, nomeadamente no que respeita à matéria de faturação.

#### **IV. Conclusão**

**38.** Sobre o enquadramento em sede de IVA que deve ser dado às operações tributáveis realizadas nos balcões de vendas localizados nas áreas de trânsito internacional dos aeroportos nacionais, afigura-se, salvo melhor opinião, concluir o seguinte:

38.1. As aquisições de bens que se destinam a ser transmitidos nos balcões de venda situados na área de trânsito internacional dos aeroportos nacionais estão sujeitas às regras gerais de tributação em sede de IVA, considerando que esses estabelecimentos não têm qualquer estatuto, aduaneiro ou fiscal, com exceção das transmissões de bens sujeitos ao regime de entreposto fiscal nos termos do CIEC.

38.2. Por isso, a fatura a emitir, pelo transmitente, deve incluir a liquidação de IVA à taxa aplicável, por força do disposto no artigo 1.º, n.º 1 do Código do IVA, conjugado com os artigos 3.º e 6.º, n.º 1 do mesmo Código.

38.3. Quer dizer que as lojas localizadas no "lado Ar" dos aeroportos nacionais não são consideradas entrepostos não aduaneiros a que se refere a alínea b) do n.º 3 do artigo 15.º do Código do IVA, face à não regulamentação desses locais na ordem jurídica interna.

38.4. As transmissões de bens efetuadas a passageiros com um destino nacional ou comunitário estão sujeitas ao IVA nos termos gerais de tributação, conforme resulta do artigo 1.º, n.º 1 do Código do IVA, conjugado com os artigos 3.º e 6.º, n.º 1 do mesmo Código, devendo, por isso, a fatura a emitir, pelo vendedor, incluir a liquidação do imposto à taxa aplicável.

38.5. As transmissões de bens efetuadas a passageiros com destino a um país terceiro são isentas do IVA, desde que façam prova do seu destino, no momento da aquisição, com os cartões de embarque e o cartão de identificação pessoal ou passaporte.

38.6. Também, se incluem na isenção, as transmissões efetuadas a passageiros com destino a um país terceiro, via outro aeroporto nacional ou comunitário, se exibidos os cartões de embarque.

38.7. As faturas a emitir, pelas transmissões de bens, devem conter, para além das menções indicadas nos artigos 36.º ou 40.º, do Código do IVA, o número de voo e a indicação do destino.

38.8. Tratando-se de bens transportados na bagagem pessoal de viajantes

para fora do território aduaneiro da União, adquiridos nas zonas de embarque, considera-se o ato de saída das mercadorias pelo simples ato de travessia da fronteira do território aduaneiro da comunidade, dispensando-se, por isso, o ato de certificação de saída pelas autoridades aduaneiras, reiterando-se, deste modo, o entendimento vertido no referenciado Ofício Circulado n.º 30007, de 30 de junho de 1999, com as devidas adaptações no que respeita a matéria de faturação.