

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.14º - Isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais
- Assunto: Regime do IVA aplicável às transmissões de bens efetuadas nos balcões de venda situados nos aeroportos - comprovação da isenção aos passageiros com destino a pais terceiros
- Processo: 27062, com despacho de 2024-11-18, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Caracterização do Sujeito Passivo
1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente é uma entidade com estabelecimento estável em Portugal e registada para efeitos de IVA no território nacional, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, pela realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas que conferem direito à dedução, desde 01.10.2014.
 2. Verifica-se, ainda, que o sujeito passivo exerce como atividade principal o comércio a retalho de tabaco, em estabelecimentos especializados - CAE 47260) e secundárias como 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.
 3. A Requerente exerce a atividade comercial de venda de artigos em diversos aeroportos nacionais, nomeadamente Lisboa, Porto, Faro e Funchal, em lojas com a designação comercial:
 - . "Relay", onde comercializa artigos de tabacaria, livraria e papelaria, bem como alimentos, águas e refrigerantes, brinquedos, souvenirs e cartões telefónicos e selos, e,
 - . "Tech2Go", onde comercializa acessórios de viagem, bens de entretenimento, acessórios de tecnologia, entre outros.
 4. Para esse efeito, é detentora das respetivas licenças de ocupação e de exercício de atividade do domínio público aeroportuário.
 5. A Requerente informa que a divisão entre as lojas Terra/Ar é efetuada consoante estas se localizem antes ou após o último nível de segurança, o que implica a sua localização fora ou dentro da área de trânsito internacional dos aeroportos, respetivamente.
 6. No entanto, esclarece que as vendas realizadas nas lojas localizadas no "Lado Ar" são feitas, regra geral, mediante a apresentação por parte dos passageiros, do cartão de embarque o qual permite comprovar o número do voo e o respetivo destino e o cartão de identificação pessoal ou passaporte.
- II - Exposição das questões
7. Na sequência de esclarecimento anteriormente prestado pela AT em sede de pedido de informação vinculativa, entretanto, caducado, vem a Requerente solicitar, agora, o devido 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.
 8. Tendo em conta, algumas dúvidas sobre as normas jurídico-tributárias aplicáveis, o sujeito passivo pretende a devida clarificação quanto às seguintes questões apresentadas no n.º 25 da Proposta de enquadramento anexa ao pedido de informação, a seguir transcritas:

8.1 "i. Os bens cuja transmissão se destine a ser efectuada nas lojas localizadas no "Lado Ar" a adquirentes que se dirijam a um país terceiro (fora da União Europeia) beneficiam da isenção de IVA nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 14.º do Código do IVA?;"

8.2 "ii. Para beneficiar da isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 14.º do Código do IVA, apenas é exigível a apresentação por parte do adquirente, perante a Requerente, do respectivo cartão de embarque, no qual constam o número de voo e o destino, não sendo exigível a apresentação do cartão de identificação pessoal ou passaporte ou qualquer outro elemento;"

8.3 "iii. Os produtos alimentares, águas e refrigerantes, relativamente aos quais a Requerente não tem como comprovar se serão imediatamente consumidos ou transportados para fora do território aduaneiro da União, podem beneficiar da isenção de IVA, nos termos do art.º 14.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA, bastando a apresentação do cartão de embarque, com indicação do número de voo e destino, nos termos do disposto no art.º 29.º, n.ºs 8 e 9 do Código do IVA;"

8.4 "iv. E no mais que V. Exa. ache relevante para total e cabal esclarecimento das presentes questões, com a respectiva fundamentação."

III - Enquadramento legal e análise

9. Cumpre previamente, à análise propriamente do pedido, e concentrando-se a questão principal no enquadramento jurídico-tributário em sede de IVA a que estão sujeitas as transmissões de bens, efetuadas a passageiros com destino a país terceiro ou território terceiro, nos balcões de venda localizados nas salas de trânsito internacional dos aeroportos nacionais, referir-se que, nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 542/80, de 10 de novembro, "Constituem salas de trânsito internacional dos aeroportos 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."

10. Este diploma é regulamentado pelo Decreto Regulamentar n.º 43/83, de 24 de maio 25, designadamente, o disposto nos artigos 20.º a 27.º deste diploma, com as necessárias adaptações decorrentes, nomeadamente, das evoluções tecnológicas.

11. Assim e tendo em conta as questões suscitadas, refere-se que os bens colocados nos espaços e nas lojas localizadas na área de trânsito internacional dos aeroportos - os bens colocados localizados no "Lado Ar" - não gozam de qualquer regime específico de tributação em IVA. Apenas os bens sujeitos a impostos especiais de consumo (IEC) que não tenham sido introduzidos no consumo, isto é, bens sujeitos ao regime de entreposto não aduaneiro no âmbito do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), podem ali manter-se em suspensão por se considerarem, para efeitos legais, uma extensão do entreposto fiscal.

12. Importa agora referir que as transmissões de bens efetuadas nos balcões de venda localizados na área de trânsito internacional dos aeroportos nacionais, ou seja, no "Lado Ar", beneficiam de isenção ou são tributados em IVA, nos termos gerais, 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".

13. Ora, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA (CIVA) estão isentas do IVA as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora do território aduaneiro da União 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.

14. Salvo outro entendimento, não obstante se estar a abordar as transmissões efetuadas a viajantes com destino a país terceiro ou território terceiro, as condições de aplicação desta isenção encontram-se atualmente definidas no Decreto-Lei n.º 19/2017, de 14 de fevereiro, e regulado na Portaria n.º 185/2017, de 1 de junho, relevando aqui que a isenção do IVA aplicável às transmissões de bens para fins privados feitas a adquirentes cujo domicílio ou residência habitual não se situe no território da União Europeia, que, até ao fim do terceiro mês seguinte, os transportem na sua bagagem pessoal para fora da União, a qual opera, na generalidade das situações, através do sistema de "reembolso" do montante entregue ao vendedor a título de "caução".

15. Tal entendimento legal não se adequa às transmissões de bens efetuadas nos balcões de venda localizados nas salas de trânsito internacional dos aeroportos, uma vez que estas são efetuadas aos viajantes após os controlos de bagagem e documental, enquanto as primeiras respeitam a bens previamente adquiridos em território nacional e transportados pelos viajantes na sua bagagem pessoal.

16. Ora, dado 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 viajantes com destino a países terceiros podem ser isentas ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, 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, no caso das transmissões efetuadas em balcões de venda situados na área de trânsito internacional dos aeroportos, suficiente que o destino dos passageiros seja comprovado mediante a apresentação do cartão de embarque.

17. 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 CIVA, 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.

18. Mais ainda, o "ato de venda" de bens nos espaços situados na área de trânsito internacional dos aeroportos não é 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-se como a declaração aduaneira das mercadorias transportadas nas bagagens dos viajantes nos termos definidos na regulamentação aduaneira.

19. Aliás, acautelando as situações em que, perante uma transmissão isenta ao abrigo das alíneas previstas na generalidade do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, não exista a obrigatoriedade de intervenção das autoridades aduaneiras, o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA impõe ao sujeito passivo adquirente dos bens a apresentação de um documento comprovativo do destino dos bens, o que no caso em apreço, é feita pela exibição do cartão de embarque, no qual constam o número de voo e o destino.

20. 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. (cf. n.º 9 do artigo 29.º do CIVA)

21. O que leva à necessidade de o transmitente indicar, nas faturas a emitir pelas transmissões de bens, nos termos do artigo 36.º ou 40.º do CIVA, o número de voo e a indicação do destino, para além das menções consideradas obrigatórias.

22. Este entendimento está previsto no Ofício Circulado n.º 30007, de 30 de junho de 1999, da área de gestão tributária do IVA, cujas instruções são aplicáveis desde 1 de julho de 1999, ainda hoje vigentes, devendo, no entanto, fazer-se uma interpretação mais atual nomeadamente no que respeita à matéria de faturação, com as necessárias

adaptações decorrentes, designadamente, das evoluções digitais.

23. Considerando as restrições de transporte de vários bens na bagagem de mão (pessoal), emanadas ao nível da segurança aeroportuária pela Autoridade Nacional da Aviação Civil como são disso exemplo os líquidos, aerossóis e géis (vg. LAG), entre outros, adquiridos em qualquer aeroporto lado terra/AR ou a bordo de qualquer transportadora aérea, podem ser transportados como bagagem de mão, relevando aqui para efeitos fiscais e aduaneiros, devendo, para tal, os LAG e o respetivo recibo de compra serem selados no ato da compra num saco inviolável.

24. Nesta linha e considerando a situação em análise, apresentada pela Requerente, quanto aos produtos alimentares, águas e refrigerantes que comercializa na área restrita do aeroporto, relativamente aos quais a Requerente refere não ter como comprovar se serão imediatamente consumidos ou transportados para fora do território aduaneiro da União, estes podem beneficiar da isenção de IVA, nos termos do art.º 14.º, n.º 1, alínea b) do CIVA, desde que, além da apresentação do cartão de embarque, com indicação do número de voo e destino, sejam cumpridos os procedimentos de selagem de um saco inviolável com os produtos adquiridos, previstos em disposições específicas ao nível da segurança aeroportuária. Desta forma, entende-se que os produtos adquiridos pelos viajantes com destino a país ou território terceiro são transportados na sua bagagem pessoal para fora da União, beneficiando, assim, da aplicação da mencionada isenção do imposto. De outra forma, não sendo cumpridos os procedimentos de selagem de um saco inviolável com os produtos adquiridos, não é possível comprovar que os mesmos são transportados na bagagem pessoal do viajante para fora da União Europeia, considerando-se serem objeto de consumo no território nacional, portanto, em momento prévio à simples travessia da fronteira, configurando, nesse caso, uma transmissão sujeita a imposto nos termos gerais e dele não isenta.

25. Face ao exposto, importa responder às questões suscitadas, transcritas no precedente ponto n.º 8:

25.1 Questão i. "Os bens cuja transmissão se destine a ser efectuada nas lojas localizadas no "Lado Ar" a adquirentes que se dirijam a um país terceiro (fora da União Europeia) beneficiam da isenção de IVA nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 14.º do Código do IVA?;"

Sim, a transmissão de bens efetuada nas lojas localizadas no "Lado Ar" a viajantes que se dirijam a um país terceiro beneficia da isenção de IVA nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA desde que o número do voo e o destino do viajante seja comprovado mediante a apresentação do cartão de embarque, no ato da compra, e esses elementos constem da fatura que titula a transmissão dos bens.

25.2 Questão ii. "Para beneficiar da isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 14.º do Código do IVA, apenas é exigível a apresentação por parte do adquirente, perante a Requerente, do respectivo cartão de embarque, no qual constam o número de voo e o destino, não sendo exigível a apresentação do cartão de identificação pessoal ou passaporte ou qualquer outro elemento;"

Em conformidade com o esclarecido no Ofício-Circulado n.º 30007, de 30 de junho de 1999, a isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, quando aplicável à transmissão de bens efetuada nas lojas localizadas no "Lado Ar" a viajantes que se dirijam a um país terceiro, depende da comprovação do destino dos passageiros, a qual deverá ser efetuada mediante apresentação do cartão de embarque, no ato da compra, cujos elementos relacionados: i) Número de voo; e ii) Destino do viajante, devem constar da fatura que titula a transmissão dos respetivos bens. Considerando que constituem requisitos das salas de trânsito internacional dos aeroportos o seu isolamento e acesso controlado, não se afigura necessária a apresentação de documento de identificação do viajante aquando da efetivação da aquisição dos bens isentos.

25.3 Questão iii. "Os produtos alimentares, águas e refrigerantes, relativamente aos quais a Requerente não tem como comprovar se serão imediatamente consumidos ou transportados para fora do território aduaneiro da União, podem beneficiar da isenção

de IVA, nos termos do art.º 14.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA, bastando a apresentação do cartão de embarque, com indicação do número de voo e destino, nos termos do disposto no art.º 29.º, n.ºs 8 e 9 do Código do IVA;"

A isenção do IVA prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA condiciona a sua aplicação aos bens adquiridos no território nacional que sejam transportados na bagagem pessoal do viajante. Portanto, caberá ao viajante apresentar o cartão de embarque, no ato da venda, e o sujeito passivo cumprir os demais procedimentos previstos para efeitos da isenção e outros que eventualmente sejam necessários para que possam ser transportados pelo viajante, na sua bagagem pessoal (cf. pontos 23 e 24).

25.4 Questão iv." E no mais que V. Exa. ache relevante para total e cabal esclarecimento das presentes questões, com a respectiva fundamentação."

Os sujeitos passivos transmitentes dos bens devem organizar a sua contabilidade por forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários à comprovação, entre outras, das operações isentas do imposto, para além do cumprimento das demais obrigações decorrentes do CIVA.

IV - Conclusão

26. 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 que:

i. As transmissões de bens efetuadas a passageiros com destino a um país terceiro ou território terceiro são isentas do IVA, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, desde que façam prova do seu destino no momento da aquisição, com os cartões de embarque, no qual constem o número de voo e o destino;

ii. Também, se incluem nesta isenção, as transmissões efetuadas a passageiros com destino a um país terceiro, via outro aeroporto nacional ou comunitário, se exibidos os cartões de embarque comprovativos daquele destino;

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

que constam do título de embarque;

iv. Quanto aos produtos alimentares, incluindo bebidas, a respetiva transmissão pode beneficiar da isenção de IVA, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea b) do CIVA, desde que se faça prova do seu destino nos termos já referidos (apresentação do cartão de embarque, com indicação do número de voo e destino) e sejam cumpridos os procedimentos previstos noutras disposições para que o viajante os possa transportar na sua bagagem pessoal (Ver pontos 23 e 24).

v. 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, relevando-se, deste modo, e com as necessárias adaptações o entendimento vertido no referenciado Ofício Circulado n.º 30007, de 30 de junho de 1999.