

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: n.º 10 do art. 36.º; DL n.º 147/2003

Assunto: RBC – DT – As faturas emitidas por via eletrónica como documento de transporte, devem ser acompanhadas de exemplar da fatura em suporte de papel.

Processo: **nº 14389**, por despacho de 13-11-2018, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

- 1.** A Requerente dedica-se ao comércio a retalho de bens alimentares e não alimentares, sendo os seus principais clientes consumidores finais.
- 2.** Encontra-se a desenvolver um «sistema informático de faturação dual, através do qual será possível emitir faturas aos seus clientes, nos termos ditos "normais", ou seja, imprimindo-as em papel ou, alternativamente adotar a faturação eletrónica».
- 3.** Caso o cliente solicite a emissão de fatura por via eletrónica, esta será enviada para o seu "e-mail"/aplicação para "smartphones" ("APP"), contendo a assinatura eletrónica avançada da Requerente.
- 4.** Quando solicitado ou quando o cliente se identifique como sujeito passivo de IVA, é impressa uma via da fatura em papel, a qual servirá como documento de transporte, caso tal se revele necessário.
- 5.** Esclarece que o envio da fatura para o endereço de "e-mail" do cliente será efetuado tendo por base o endereço de "e-mail" por si disponibilizado no momento do registo, o qual estará disponível nos diversos canais existentes de interação com o cliente, nomeadamente através da APP e do "site" institucional da Requerente.
- 6.** Nestes casos, o consentimento do cliente para receber faturação eletrónica será dado uma só vez, aquando do registo/adesão; para os clientes já registados, o consentimento é dado posteriormente, através dos canais de interação referidos.
- 7.** Considerando a situação apresentada, a Requerente solicita a confirmação de que o procedimento que pretende implementar cumpre todos os requisitos fiscais necessários.

II - OBJETO DO PEDIDO

Questão prévia - prestação de informação vinculativa

- 8.** O instituto da informação vinculativa, previsto na alínea e) do n.º 3 do artigo 59.º e no artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), é vocacionado para a prestação de informação sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, na

aceção do n.º 3 do artigo 18.º da LGT, incluindo, nos termos da lei, os pressupostos dos benefícios fiscais, sendo prestada a pedido dos próprios, de outros interessados ou seus representantes legais.

9. O pedido de informação vinculativa visa a qualificação jurídico-tributária dos factos descritos pelos requerentes, como decorre da última parte do n.º 1 do artigo 68.º da LGT.

10. Nestes termos, atendendo aos factos descritos no pedido de informação, conclui-se estar em causa o esclarecimento das seguintes questões concretas:

i) Procedendo à emissão de faturas eletrónicas, na aceção do n.º 10 do artigo 36.º do Código do IVA (CIVA), como pode a Requerente cumprir o requisito da «reserva de aceitação pelo destinatário», que consta daquele normativo;

ii) Se, para efeitos do cumprimento do regime de bens em circulação, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, é exigível que a Requerente proceda à impressão em papel de uma via da fatura emitida por via eletrónica, de modo a que, em caso de fiscalização durante o transporte, o cliente possa apresenta-la às autoridades;

iii) Se, numa situação em que a Requerente não emitiu documento de transporte ao cliente por este não se ter apresentado como sujeito passivo de IVA no momento da emissão da fatura eletrónica, a apresentação da fatura eletrónica através da APP ou site institucional da Requerente, durante um ato de fiscalização, cumpre com as regras do RBC.

III - ANÁLISE

i) Cumprimento da obrigação de faturação: emissão de faturas eletrónicas

11. A obrigação de faturação encontra-se prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA), decorrendo desta norma a obrigação generalizada de emissão de fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelo recebimento de pagamentos antecipados.

12. As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter as menções obrigatórias previstas no n.º 5 do artigo 36.º e no n.º 2 do artigo 40.º do CIVA - consoante se trate de fatura ou fatura simplificada, respetivamente - destinando-se original ao cliente e o duplicado ao arquivo do fornecedor (n.º 4 do artigo 36.º do CIVA).

13. As faturas podem ser emitidas em papel - sendo processadas através de sistemas informáticos ou pré impressas em tipografias autorizadas - ou em formato eletrónico, devendo estar garantida a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e a legibilidade das faturas emitidas (cf. o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho e o n.º 10 do artigo 36.º do CIVA).

14. Relativamente à emissão de faturas por via eletrónica, na aceção do n.º 10 do artigo 36.º, importa referir que o Decreto-Lei n.º 196/2007, de 15 de maio, que regula as condições técnicas para a emissão, conservação e arquivamento de faturas emitidas por via eletrónica, nos termos do CIVA, define «fatura eletrónica» como aquela que contenha os elementos referidos nos artigos 36.º ou 40.º, n.º 2 do CIVA e que tenha sido emitida e recebida

por via eletrónica (cf. alínea a) do n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei 196/2007).

15. Com efeito, os sujeitos passivos podem emitir faturas eletrónicas, sob reserva de aceitação do destinatário, desde que seja garantida a autenticidade da sua origem, a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade através de quaisquer controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre as faturas e as transmissões de bens ou prestações de serviços, considerando-se cumpridas essas exigências se adotada, nomeadamente, uma assinatura eletrónica avançada, nos termos do Decreto-lei n.º 290-D/99, de 22 de agosto, ou um sistema de intercâmbio eletrónico de dados, baseado em acordo que siga as condições jurídicas do "Acordo tipo EDI Europeu" (n.ºs 3 e 4 do artigo 3.º do Decreto-Lei 196/2007).

16. Decorre do exposto que a utilização de faturas eletrónicas pressupõe a possibilidade de recebimento da fatura, por essa via, por parte do respetivo destinatário, justificando-se que este procedimento dependa da aceitação do mesmo, conforme exige o n.º 10 do artigo 36.º do CIVA, assim transpondo para a ordem jurídica interna o disposto no artigo 232.º da Diretiva 2006/122/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA (Diretiva IVA).

17. Sobre o procedimento de aceitação, afigura-se dever existir um assentimento do destinatário incidindo especificamente sobre a utilização de faturas eletrónicas, não significando, porém, a adoção de formalidade particular.

18. O mesmo decorre do conteúdo das Notas Explicativas sobre as Regras de Faturação do IVA, elaboradas pela Comissão Europeia que, não sendo vinculativas, fornecem orientação sobre a interpretação do requisito da aceitação do destinatário constante do artigo 232.º da Diretiva IVA: «(...) [u]ma vez que as faturas em suporte papel e eletrónicas devem ser tratadas de modo idêntico, a aceitação pelo destinatário de uma fatura eletrónica pode ser determinada do mesmo modo que uma fatura em suporte papel pode ser considerada aceite pelo destinatário. Isso pode incluir qualquer aceitação por escrito, de carácter formal ou não, ou por acordo tácito através, por exemplo, do processamento ou pagamento da fatura recebida. Em qualquer caso, a decisão relativa à utilização de faturas eletrónicas continua, em última análise, a ser uma questão a acordar entre as partes envolvidas na transação».

19. Assim, em relação à primeira questão suscitada pela Requete, conclui-se que o procedimento que a mesma refere, segundo o qual o cliente dá o seu consentimento para a utilização de faturas eletrónicas - às quais é aposta assinatura eletrónica avançada - de uma só vez, através dos canais de interação disponibilizados (como a "APP" ou "site" institucional da Requerente), cumpre o requisito previsto no n.º 10 do artigo 36.º do CIVA, relativo à aceitação do destinatário.

ii) Regime de bens em circulação: emissão e processamento de documentos de transporte

20. No que respeita à utilização da fatura emitida por via eletrónica como documento de transporte, para efeitos do cumprimento do regime de bens em circulação (RBC), aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de

julho, importa começar por referir que a obrigação de emissão de documentos de transporte impende sobre os sujeitos passivos de IVA que colocam bens em circulação em território nacional, quer os respetivos adquirentes ou destinatários sejam sujeitos passivos de IVA, quer sejam particulares.

21. Os documentos de transporte são processados pelo remetente dos bens (o remetente dos bens é aquele que coloca os bens à disposição do transportador para efetivação do respetivo transporte ou de operações de carga, o transportador quando os bens em circulação lhe pertençam ou, ainda, outros sujeitos passivos quando os bens em circulação sejam objeto de prestação de serviços por eles efetuada, conforme prevê a alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do RBC) ou, mediante acordo prévio, por terceiros em seu nome e por sua conta, antes do início da circulação, conforme determina o n.º 1 do artigo 6.º do RBC.

22. Por sua vez, os transportadores, recebendo os bens dos remetentes, devem sempre exigir-lhes o original e o duplicado do documento de transporte ou, sendo caso disso, o código atribuído pela AT, referido no n.º 7 do artigo 5.º do RBC (cf. n.º 1 do artigo 7.º do RBC).

23. Para efeitos do cumprimento do RBC, a fatura é considerada documento de transporte devendo, para tal, conter obrigatoriamente os elementos referidos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA e, ainda, os locais de carga e descarga, referidos como tais, e a data e hora em que se inicia o transporte (cf. a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º e os n.ºs 1 e 4 do artigo 4.º do RBC).

24. Nestas circunstâncias, quer a fatura utilizada como documento de transporte seja emitida por via eletrónica ou através de programa certificado de faturação, e caso seja efetuada a comunicação prévia dos elementos do documento, nos termos do n.º 5 e da alínea a) do n.º 6 do artigo 5.º do RBC, a AT atribui um código de identificação ao documento (n.º 7 do artigo 5.º do RBC).

25. Dispondo deste código, o transportador fica dispensado de se fazer acompanhar de documento de transporte (n.º 7 do artigo 5.º e n.º 7 do artigo 6.º do RBC).

26. Não sendo efetuada aquela comunicação prévia - procedimento admitido pelo n.º 11 do artigo 5.º do RBC sempre que a fatura sirva como documento de transporte e seja emitida pelos sistemas informáticos previstos na alínea a) a d) do n.º 1 daquele normativo -, a circulação dos bens deve ser acompanhada da respetiva fatura emitida.

27. Articulando o disposto no n.º 11 do artigo 5.º do RBC com o n.º 5 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 196/2007, de 15 de maio - de acordo com o qual, quando exigível para efeitos do cumprimento do RBC, deve ser garantida a reprodução em suporte de papel da fatura eletrónica utilizada como documento de transporte - conclui-se que, se Requerente pretende emitir faturas eletrónicas, utilizando-as também como documento de transporte, deve sempre entregar ao transportador um exemplar em papel da fatura emitida, salvo se efetuar a comunicação prévia dos elementos da fatura/documento de transporte à AT, caso em que será atribuído um código de identificação do documento.

28. Sublinha-se que o RBC está particularmente orientado para um controlo efetivo das mercadorias durante a circulação dos bens.

29. Quanto à última questão suscitada, esclarece-se que se a Requerente, na qualidade de remetente dos bens, não proceder à emissão do documento de transporte quando a isso esteja obrigada, nem o transportador exigir esse documento (ou o código atribuído pela AT, quando aplicável) antes do início da circulação, como lhe impõe o artigo 7.º do RBC, incorrem nas penalidades previstas no artigo 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, por falta de emissão ou de imediata exibição de documento de transporte processado nos termos do RBC.

30. Nessa circunstância, e como decorre do exposto nos pontos anteriores, a mera apresentação da fatura eletrónica na "APP" ou "site" institucional da Requerente, durante um ato de fiscalização no decurso do transporte, não cumpre as regras de processamento de documentos de transporte previstas no RBC.

IV - CONCLUSÃO

31. Sobre o requisito de aceitação pelo destinatário a que se refere o n.º 10 do artigo 36.º do CIVA, afigura-se dever existir um assentimento do destinatário incidindo especificamente sobre a utilização de faturas eletrónicas, não significando, porém, a adoção de formalidade particular, pelo que a adoção do procedimento descrito pela Requerente, segundo o qual o cliente dá o seu consentimento para a utilização de faturas eletrónicas - às quais é aposta assinatura eletrónica avançada - de uma só vez, através dos canais de interação disponibilizados, encontra-se em harmonia com as regras do CIVA.

32. Sobre a utilização de faturas emitidas por via eletrónica como documento de transporte, conclui-se que, na ausência de atribuição do código de identificação do documento por dispensa da obrigação da comunicação prévia prevista no n.º 5 do artigo 5.º do RBC, a circulação dos bens deve ser acompanhada de exemplar da fatura em suporte de papel.

33. (.....)