

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: DL n.º 28/2019, de 15/2

Assunto: Faturas – Faturação em formato eletrónico

Processo: **nº 17741**, por despacho de 2020-07-22, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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

I - Do Requerente, dos Factos e do Pedido

1. A Requerente, uma sociedade comercial anónima, é um sujeito passivo de IVA, estabelecido em Portugal, enquadrado no regime normal do IVA, com periodicidade mensal, que se dedica à atividade de importação, fabrico, compra e venda de todos os artigos do sector alimentar, bem como à comercialização dos mesmos, tanto por grosso como a retalho.

2. Refere que, no âmbito da sua atividade e atendendo à conjuntura atual, prepara a implantação de um projeto de desmaterialização e informatização de processos, no âmbito do qual pretende que os seus fornecedores deixem de emitir faturas em papel, optando pela respetiva receção, exclusivamente, em formato eletrónico, nos termos do n.º 10 do artigo 36.º do Código do IVA (CIVA).

3. Considerando que os procedimentos de receção, processamento e arquivo das mesmas, em suporte de papel, se traduzem em elevados custos logísticos e administrativos pela necessidade de elevada alocação de recursos materiais e humanos.

Considerando que, nesta senda de simplificação e redução de custos, e ao abrigo do Despacho n.º 129/2020-XXII, de 27 de março, de S. Exa. o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no qual se determinou que, durante os meses de abril, maio e junho de 2020, são aceites faturas em formato PDF, sendo estas consideradas faturas eletrónicas para efeitos previstos na legislação fiscal, e em face da demora e dificuldade generalizada em receber e processar faturas em papel no atual contexto de pandemia do COVID-19, a Requerente solicitou aos seus fornecedores que lhe remetessem os referidos documentos por correio eletrónico e em formato PDF.

Considerando indiscutíveis os ganhos de eficiência, segurança e redução de custos que a receção, processamento e arquivo eletrónico das faturas recebidas neste formato permite alcançar, revela-se importante para a Requerente manter tanto quanto possível inalterado o procedimento adotado de receção eletrónica de faturas, sendo para o efeito decisivo assegurar o pleno cumprimento de todos os requisitos legais e fiscais inerentes à faturação eletrónica.

4. Pretende, neste contexto, ver esclarecidos alguns aspetos inerentes ao enquadramento legal e a determinados aspetos práticos relacionados com a tecnologia e os controlos de gestão subjacentes ao processamento e receção de faturas em formato eletrónico que poderá utilizar em alternativa aos

enunciados no artigo 12.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, bem como clarificação quanto aos requisitos técnico-legais que terá de respeitar na implementação do subseqüente arquivo eletrónico dos documentos recebidos neste formato, nomeadamente:

A) A confirmação de que o conceito de fatura eletrónica não se limita a faturas em que seja utilizada como tecnologia de controlo de gestão o elenco exemplificativo constante do artigo 12.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 28/2019 - a saber, aposição de uma assinatura eletrónica qualificada, a aposição de um selo eletrónico qualificado ou a utilização de um sistema de intercâmbio eletrónico de dados (EDI) -, não havendo impedimento para a adoção de outras tecnologias que igualmente assegurem a autenticidade da origem e integridade do conteúdo das faturas.

Mais especificamente, se pode qualificar como fatura eletrónica qualquer fatura que seja:

i) Emitida por via eletrónica através de software certificado de faturação, em consonância com os requisitos estabelecidos no Decreto-Lei n.º 28/2019, em particular nos seus artigos 3.º, alínea a), e 4.º; e

ii) Recebida por via eletrónica, como seja através de uma mensagem de correio eletrónico, de uma ligação segura de um portal Web ou de qualquer outro método eletrónico, podendo assumir o formato PDF, ou qualquer outro formato legível em que a fatura seja emitida pelo software certificado de faturação do respetivo emitente.

E que, a garantia da autenticidade de origem e da integridade do conteúdo das faturas rececionadas por via eletrónica pode ser obtida através da implementação de controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre as faturas e as transmissões de bens ou as prestações de serviços que lhes estão subjacentes, em alternativa à aposição de uma assinatura eletrónica qualificada ou a qualquer outra das formas expressamente enunciadas no n.º 2 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 28/2019.

B) A confirmação, no seguimento do ponto anterior, de que os controlos de gestão descritos no pedido, visando garantir uma pista de auditoria fiável entre as faturas recebidas dos seus fornecedores e as transmissões de bens ou as prestações de serviços, são adequados e se enquadram no cumprimento das obrigações fiscais.

II - Enquadramento em sede de IVA

Meios de processamento de faturas

5. A Requerente pretende que os seus fornecedores deixem de emitir faturas em papel, optando pela respetiva receção, exclusivamente, em formato eletrónico.

6. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, os sujeitos passivos de IVA devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, *"Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação"*

de serviços".

7. As faturas devem, em conformidade com o n.º 4 do artigo 36.º do CIVA, ser processadas em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor.

8. As faturas em nome e na posse do sujeito passivo adquirente, passadas na forma legal, conferem o direito à dedução, desde que verificados os demais requisitos do direito à dedução, sendo que se consideram passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos.

9. A regulamentação do processamento e arquivo das faturas e documentos retificativos de faturas consta no Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro (doravante DL 28/2019).

De referir, a propósito deste diploma, que foram divulgados diversos esclarecimentos por parte da Administração Tributária e Aduaneira (AT), encontrando-se os mesmos disponíveis, para consulta, no Portal das Finanças, na Área de Apoio ao Contribuinte - Novas regras de faturação - D.L. n.º 28/2019, de 15/02 -, nomeadamente, o Ofício-Circulado n.º 30211/2019, de 15 de março, da Área de Gestão tributária - IVA.

10. De acordo com o artigo 2.º do referido diploma, entende-se por "«Fatura», o documento em papel ou em formato eletrónico que: i) Contenha os elementos referidos nos artigos 36.º ou 40.º do Código do IVA, incluindo a fatura, a fatura simplificada e a fatura-recibo; ii) Constitua um documento retificativo de fatura nos termos legais".

Ou seja, o conceito de "Fatura" inclui a própria fatura ou fatura-recibo, a fatura simplificada e, bem assim, o documento retificativo de fatura, emitidos nos termos do CIVA.

11. Por outro lado, o artigo 3.º do mesmo diploma determina que *os "sujeitos passivos devem assegurar que as faturas e demais documentos fiscalmente relevantes sejam processados por uma das seguintes formas: a) Programas informáticos de faturação, incluindo aplicações de faturação disponibilizadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT); b) Outros meios eletrónicos, nomeadamente máquinas registadoras, terminais eletrónicos ou balanças eletrónicas; c) Documentos pré-impressos em tipografia autorizada".*

12. Sendo que, em determinadas condições (n.º 1 do artigo 4.º do DL 28/2019), os sujeitos passivos estão obrigados a utilizar, exclusivamente, programas informáticos que tenham sido objeto de prévia certificação pela AT, excetuando-se as situações em que, para titular as operações elencadas no n.º 6 do artigo 4.º do DL 28/2019, sejam utilizados documentos pré-impressos em tipografias autorizadas ou documentos emitidos por meios eletrónicos sem capacidade de registo de operação em base de dados e sem capacidade de comunicação com base de dados exterior, ficando ainda a utilização de outros meios eletrónicos, nomeadamente máquinas registadoras, terminais eletrónicos ou balanças eletrónicas, restringida à emissão de fatura simplificada (n.º 5 do artigo 4.º do DL 28/2019).

13. Ou seja, salvo em situações previstas em disposições especiais, os sujeitos passivos estão obrigados a emitir, em duplicado, uma fatura na forma legal (que contenha os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos), por cada transmissão de bens ou prestação de serviços.

14. Encontrando-se a fatura emitida na forma legal (titulando, evidentemente, uma operação real), não há motivo legal para a sua recusa por parte do adquirente.

15. Por outro lado, ainda, as faturas devem ser processadas por uma das formas indicadas no artigo 3.º do DL 28/2019, o que constitui uma opção do sujeito passivo (exceto quando legalmente obrigado a utilizar determinada forma, como nos casos previstos no n.º 1 do artigo 4.º do DL 28/2019), não havendo, igualmente, motivos legais para recusa das mesmas por parte do adquirente.

Ou seja, quer o sujeito passivo emita, por opção sua, faturas pré-impressas em tipografia autorizada, ou faturas, em papel, processadas em programa informático certificado pela AT, não há motivo legal para a sua recusa.

16. A fatura eletrónica, essa sim, está sujeita a aceitação por parte do adquirente, conforme disposto no n.º 10 do artigo 36.º do CIVA e no n.º 1 do artigo 12.º do DL 28/2019. Isto é, subentende-se que o adquirente pode não aceitar a fatura por via eletrónica, mas não que a possa exigir ou impor ao fornecedor / prestador de serviços.

17. A menção específica à aceitação das faturas eletrónicas pelo destinatário justifica-se, sobretudo, pelos requisitos técnicos necessários para receber uma fatura eletrónica ou pela capacidade de o destinatário garantir a autenticidade, a integridade e a legibilidade que poderão ser indispensáveis à sua receção e que não existem para as faturas em suporte papel.

18. Em todo o caso, pode-se referir que o arquivo das faturas e demais documentos fiscalmente relevantes que se apresentem em formato papel podem ser digitalizados e arquivados em formato eletrónico, nas condições definidas no artigo 23.º do DL 28/2019.

Da extensão das medidas especiais adotadas no âmbito do COVID-19

19. É entendimento da AT [informação vinculativa do Processo n.º 3550, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 2012/07/17 e n.º 12676, por despacho de 2017/11/28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)] que a impressão de faturas (emitidas em papel) em ficheiro com formato PDF e enviadas por correio eletrónico, ao destinatário dos bens ou serviços, é um procedimento que, para efeitos do CIVA, nomeadamente para efeitos do exercício do direito à dedução, não pode ser aceite, por falta de disposição legal que o permita, sem prejuízo, naturalmente, que as partes acordem o recurso à faturação eletrónica, nos termos e com os requisitos do n.º 10 do artigo 36.º do CIVA e, atualmente, do artigo 12.º e seguintes do DL 28/2019.

20. Contudo, foram, efetivamente, perante a situação epidemiológica que o país atravessa e na tentativa de minimizar os seus efeitos face ao calendário fiscal e às obrigações de pagamentos, adotadas determinadas medidas, tais como as referidas no pedido.

21. Nomeadamente, a decisão do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no Despacho n.º 129/2020-XXII, de 27 de março, de que "Durante os meses de abril, maio e junho, devem ser aceites faturas em PDF, as quais são consideradas faturas eletrónicas para todos os efeitos previstos na legislação

fiscal".

22. Trata-se, como referido, de uma medida de carácter excecional, devidamente justificada e aplicável somente durante o período mencionado, não sendo extensível a outros períodos.

Faturação eletrónica - Procedimentos relacionados com a garantia da autenticidade da origem e integridade do conteúdo dos documentos emitidos por via eletrónica

23. De acordo com o artigo 2.º do referido diploma, entende-se por «Fatura eletrónica», uma fatura que tenha sido emitida e recebida em formato eletrónico.

24. Tratam-se, portanto, de faturas emitidas através de programa informático de faturação, certificado pela AT, que cumpram os requisitos e condições da faturação por via eletrónica.

A emissão, transmissão e receção das faturas num formato eletrónico estruturado permite o seu processamento automático e eletrónico (digitalizar e remeter, via e-mail, uma fatura manual não é emitir uma fatura eletrónica). As faturas processadas por esta via devem ser enviadas pelo sistema do emissor diretamente para o do adquirente.

25. A impressão é obrigatória para faturação emitida por programa informático certificado que não cumpra os requisitos e condições da faturação emitida por via eletrónica.

26. Nos termos do artigo 6.º do DL 28/2019, os *"sujeitos passivos devem garantir a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e legibilidade das faturas e demais documentos fiscalmente relevantes emitidos, desde o momento da sua emissão até ao final do período de arquivo, implementando controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre aqueles documentos e as transmissões de bens ou as prestações de serviços", devendo os referidos controlos de gestão "estar devidamente documentados, atualizados e disponíveis para consulta pela AT"*.

27. De realçar que a obrigação de assegurar garantias de autenticidade da origem, integridade do conteúdo e legibilidade, aplica-se a todas as faturas, independentemente da forma de processamento, bem como a todos os demais documentos fiscalmente relevantes.

28. Como decorre da própria norma, cabe aos sujeitos passivos assegurar as referidas garantias e a implementação de controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre os documentos e as transmissões de bens ou as prestações de serviços, cabendo à AT, nomeadamente aos Serviços de Inspeção Tributária, comprovar se os procedimentos e os controlos de gestão desenvolvidos pelos sujeitos passivos são verdadeiros (reais), ou não, e adequados para o efeito (cumprem o objetivo). Pelo que, em princípio, sobre essa matéria a Área de Gestão Tributária IVA não se pronuncia, pois não cabe aos Serviços definirem em concreto os procedimentos de gestão adotados pelos sujeitos passivos.

29. Para a faturação eletrónica existem, contudo, alguns requisitos técnicos específicos, relacionados com a garantia da autenticidade da origem e a integridade do conteúdo dos documentos emitidos por essa via.

30. De acordo com o n.º 2 do artigo 12.º do DL 28/2019, *"considera-se*

garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo dos documentos emitidos por via eletrónica se adotado, nomeadamente, um dos seguintes procedimentos:

a) Aposição de uma assinatura eletrónica qualificada nos termos legais;

b) Aposição de um selo eletrónico qualificado, nos termos do Regulamento (UE) n.º 910/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014;

c) Utilização de um sistema de intercâmbio eletrónico de dados, desde que os respetivos emitentes e destinatários outorguem um acordo que siga as condições jurídicas do «Acordo tipo EDI europeu», aprovado pela Recomendação n.º 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de outubro».

31. A utilização do advérbio 'nomeadamente' indica que não se pretende restringir as referidas garantias dos documentos eletrónicos (faturas, no caso) apenas aos procedimentos indicados, permitindo que, eventualmente, possam ser considerados outros procedimentos tecnológicos equivalentes ou similares, desde que os mesmos forneçam garantias semelhantes ou superiores às elencadas.

32. O que não se afigura ser o caso. Os procedimentos descritos inserem-se no âmbito dos controlos de gestão mencionados no artigo 6.º do DL 28/2019, segundo o critério do sujeito passivo, mas não têm cabimento no âmbito dos procedimentos específicos a que se refere o n.º 2 do artigo 12.º do mesmo diploma, não constituindo alternativa às formas elencadas de garantir a autenticidade da origem e a integridade dos documentos emitidos eletronicamente.

III - Conclusão

33. Salvo nas situações previstas em disposições especiais, os sujeitos passivos estão obrigados a emitir, em duplicado, uma fatura, passada na forma legal (que contenha os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos), por cada transmissão de bens ou prestação de serviços.

Encontrando-se a fatura emitida na forma legal (titulando, evidentemente, uma operação real), não há motivo legal para a sua recusa por parte do adquirente.

34. As faturas devem ser processadas por uma das formas indicadas no artigo 3.º do DL 28/2019, o que constitui uma opção do sujeito passivo fornecedor / prestador dos serviços (exceto quando legalmente obrigado a utilizar determinada forma, como por exemplo, nos casos previstos no n.º 1 do artigo 4.º do mesmo diploma), não carecendo da anuência do sujeito passivo adquirente, exceto se forem por via eletrónica, caso em que fica sujeita a aceitação por parte do adquirente, conforme determinado no n.º 10 do artigo 36.º do CIVA e no n.º 1 do artigo 12.º do DL 28/2019.

35. As faturas por via eletrónica podem ser emitidas através de programas informáticos certificados pela AT desde que seja garantida a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e legibilidade das faturas e demais documentos fiscalmente relevantes emitidos, desde o momento da sua emissão até ao final do período de arquivo, implementando controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre aqueles documentos e as

transmissões de bens ou as prestações de serviços.

A emissão, transmissão e receção das faturas num formato eletrónico estruturado permite o seu processamento automático e eletrónico" (digitalizar e remeter, via e-mail, uma fatura manual não é emitir uma fatura eletrónica).

36. Em conformidade com o disposto no artigo 6.º do DL 28/2019, os *"sujeitos passivos devem garantir a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e legibilidade das faturas e demais documentos fiscalmente relevantes emitidos, desde o momento da sua emissão até ao final do período de arquivo, implementando controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre aqueles documentos e as transmissões de bens ou as prestações de serviços"*, devendo os referidos controlos de gestão *"estar devidamente documentados, atualizados e disponíveis para consulta pela AT"*.

Ora, a obrigação de assegurar as garantias de autenticidade da origem, integridade do conteúdo e legibilidade, aplica-se a todas as faturas, independentemente da forma de processamento (bem como a todos os demais documentos fiscalmente relevantes).

Cabendo aos sujeitos passivos assegurar quer as referidas garantias quer a implementação de controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre os documentos e as transmissões de bens ou as prestações de serviços.

37. No entanto, relativamente à faturação eletrónica existem alguns requisitos técnicos específicos adicionais: considera-se garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo dos documentos emitidos por via eletrónica se adotado, nomeadamente, um dos procedimentos elencados no n.º 2 do artigo 12.º do DL 28/2019.

38. A utilização do advérbio 'nomeadamente' indica que não se pretende restringir as referidas garantias dos documentos eletrónicos (faturas, no caso) apenas aos procedimentos indicados, permitindo que, eventualmente, possam ser considerados outros procedimentos tecnológicos, desde que os mesmos forneçam garantias semelhantes ou superiores aos elencados.

O que não se afigura ser o caso, uma vez que os procedimentos descritos se inserem no âmbito dos controlos de gestão mencionados no artigo 6.º do DL 28/2019, mas não no âmbito dos procedimentos específicos a que se refere o n.º 2 do artigo 12.º do mesmo diploma, não constituindo alternativa tecnológica à garantia de autenticidade da origem e integridade do conteúdo dos documentos emitidos eletronicamente, a que se refere o artigo em questão.