

O IVA, a sociedade de informação e a construção do mercado interno: a longa marcha para a facturação electrónica

Por António Carlos dos Santos

A Comissão apresentou, em 28 de Janeiro último, uma proposta para alterar a Directiva IVA no que respeita às regras de facturação. Esta proposta pretende superar a perspectiva tecnológica até agora dominante, assumindo a ideia que a validade das facturas electrónicas deve ser verificada em relação aos registos contabilísticos das empresas. A sua provável aprovação introduzirá importantes modificações nas práticas comerciais e contabilísticas dos operadores económicos, tendo em vista cumprir a Agenda de Lisboa.



António Carlos dos Santos
Professor na UAL
Membro do GECTOC

Desde o início, o regime jurídico do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) esteve sempre muito dependente da facturação, pois, para além das facturas permitirem determinar o regime e o montante do IVA incidente sobre as operações tributáveis, é através da obrigação de facturação que a administração fiscal recolhe as informa-

ções necessárias para a fiscalização e controlo do imposto, com reflexos em outros impostos, e que os sujeitos passivos exercem o seu direito à dedução. ⁽¹⁾

Uma dos factores mais importantes para a modernização do imposto, em linha com o desenvolvimento da sociedade de informação e com a consolidação do mercado interno, é a possibilidade de utilização da facturação electrónica. Recorde-se, a propósito, que Portugal foi um dos primeiros países, no quadro da União Europeia (UE), a prestar atenção à desmaterialização das facturas e da documentação contabilística, em particular em sede de IVA. ⁽²⁾

No plano comunitário, foi aprovada, em 2001, a Directiva Facturação (Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro) que veio alterar a Sexta Directiva do IVA (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977), introduzindo, com objectivos de simplificação, modernização e harmonização, regras comuns em matéria de facturação consideradas necessárias para o correcto funcionamento do mercado interno. ⁽³⁾ Aquela Directiva, que aborda a facturação electrónica numa perspectiva tecnológica, concedia

demasiadas opções aos Estados membros (EM) e permitia a existência de regras divergentes, de modo que os objectivos que a justificaram foram, em grande parte, frustrados. ⁽⁴⁾

Com a consolidação das regras do sistema comum do IVA operada em 2006, a Directiva Facturação foi integrada na Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro), constando o regime da facturação (noção, emissão, conteúdo, transmissão das facturas por via electrónica, medidas de simplificação) dos seus artigos 217.º a 240.º. No entanto, antevendo já a insuficiência das soluções encontradas, a Directiva IVA (na esteira da Directiva Facturação) estabelecia que a Comissão deveria apresentar, até 31 de Dezembro de 2008, «um relatório acompanhado, se necessário, de uma proposta de alteração das regras relativas à facturação electrónica, a fim de ter em conta a evolução tecnológica futura neste domínio» (artigo 237.º). ⁽⁵⁾

O regime da nova proposta de Directiva

Objectivos - Após a realização dos estudos previstos, a Comissão apresentou, em 28 de Janeiro de 2009, com fundamento no artigo 93.º do Tratado CE, uma proposta para alterar a Directiva IVA no que respeita às regras de facturação. ⁽⁶⁾ Esta proposta pretende superar a perspectiva tecnológica até agora dominante, assumindo a ideia que a validade das facturas electrónicas deve ser verificada em relação aos registos contabilísticos das empresas, como as notas de encomenda, o pagamento ou as notas de entrega, independentemente do seu modo de transmissão. Pretende



ainda criar condições para a transformação progressiva da facturação em papel em facturação electrónica.

Os seus objectivos são, essencialmente, quatro: a redução dos encargos administrativos das empresas, com aceitação do princípio da plena equivalência entre facturação electrónica e facturação em papel e de maior normalização das regras sobre facturas, nomeadamente através da redução das opções concedidas aos “EM” (7); a promoção das PME, através do recurso da facturação simplificada e da possibilidade de os Estados membros (EM) permitirem que estas empresas possam contabilizar o IVA numa base de tesouraria, num sistema de contabilidade de caixa (8); o incremento da utilização da factura electrónica, eliminando os obstáculos legais à sua transmissão e conservação (9); e, finalmente, o combate à fraude, através da introdução de medidas que permitam às administrações fiscais serem mais rigorosas no controlo do direito à dedução e efectivarem intercâmbios de informações mais rápidos sobre as operações intracomunitárias.

Vejamos, agora, de forma sintética, as principais alterações propostas pela Comissão, cuja transposição para o direito nacional, em caso de aprovação da Directiva, deverá ser efectuada até 31 de Dezembro de 2012, para serem aplicadas pelos EM a partir de 1 de Janeiro de 2013.

Emissão de facturas – Embora a versão actual da Directiva IVA não o indique claramente, entende-se hoje, de modo geral, que as regras de facturação são as aplicáveis no EM onde o imposto é devido, ou seja, aquele que controla o pagamento do imposto. Daí que um sujeito passivo que efectue entregas/prestações em que o IVA é devido noutro EM teria de cumprir as condições sobre facturação dos outros EM, no limite podendo ter que conhecer e cumprir 27 regras de facturação distintas. (10)

A proposta introduz regras que atribuem aos EM o direito de exigir uma factura válida sempre que estejamos perante casos em que haja direito à dedução. Para o efeito distingue as operações entre sujeitos passivos (B2B) que dão direito à dedução das outras operações (entregas/prestações) entre um sujeito passivo e um consumidor final (B2C).

Quanto a estas últimas, a proposta define que as regras aplicáveis às operações B2C devem ser as aplicáveis no EM em que o fornecedor/presta-

dor está identificado para efeitos de IVA, já que, regra geral, exige-se o registo no EM do adquirente. Para além disso, a proposta reafirma a faculdade de se poder impor aos sujeitos passivos, sem distinção entre os sujeitos estabelecidos e não estabelecidos no território do EM em causa, a emissão de uma factura, embora, neste caso, simplificada. (11) Mantêm-se, pois, válidas as actuais regras do lugar de tributação, pugnano-se, porém, por uma maior harmonização no tipo de facturação e por uma maior transparência para as empresas. (12)

No que toca às operações B2B, as regras aplicáveis são as do EM de identificação ou estabelecimento para efeitos de IVA do fornecedor/prestador. A proposta pretende ainda criar, neste domínio, «um conjunto de regras harmonizadas», de modo que o emissor da factura no país onde está identificado para efeitos de IVA tenha a certeza que as facturas são válidas em toda a UE. Esta solução inspira-se na ideia do balcão único, segundo a qual se deve permitir às empresas cumprir as suas obrigações a partir do EM onde estão estabelecidas. (13)

Esta harmonização passa a abranger as regras relativas a entregas/prestações isentas (14), o prazo em que deve ser emitida a factura (15) e as questões das facturas periódicas (16), da autofacturação (17) e da subcontractação a terceiros estabelecidos fora da UE. (18)

Tipos de facturas e seu conteúdo – O novo regime elimina algumas opções concedidas actualmente aos EM pela Directiva IVA e limita a existência das facturas a dois tipos: as facturas IVA completas e as facturas IVA simplificadas.

As facturas IVA completas destinam-se a casos de facturação obrigatória, em que, por ser grande a probabilidade de o cliente vir a exercer o direito à dedução (operações B2B, operações transfronteiriças), deverá haver um controlo tanto do fornecedor/prestador como do adquirente. Nestes casos, mantêm-se, com algumas alterações, as actuais obrigações previstas no artigo 226.º da Directiva IVA.

Essas alterações são essencialmente três: a primeira refere-se à obrigação de o fornecedor/prestador indicar na factura o número de identificação do cliente para efeitos de IVA (19); a segunda diz respeito à substituição da data da entrega de mercadorias ou da prestação de serviços pela data a partir da qual o imposto é devido, de

forma a que o destinatário da entrega/prestação saiba em que período pode exercer o seu direito à dedução; a terceira é relativa às entregas/prestações em casos de autoliquidação. ⁽²⁰⁾

As facturas IVA simplificadas destinam-se, essencialmente, aos casos em que provavelmente não haverá direito à dedução e, por conseguinte, o controlo se limitará ao fornecedor/prestador. Assim, os EM podem exigir a utilização deste tipo de factura nas operações B2C (embora, neste caso, a factura passe a ser obrigatória). Mas também os sujeitos passivos, em certas relações entre empresas, podem emitir facturas simplificadas quando o risco de fraude seja mínimo. É o caso de operações internas isentas (isenção incompleta), das operações em que o montante facturado seja inferior a 200 euros e o IVA dedutível seja pouco elevado, das notas de crédito e das vendas à distância.

Quanto ao conteúdo das facturas simplificadas mantêm-se, como obrigatórios, os elementos enumerados no artigo 238.º da Directiva IVA. Apenas se acrescenta agora a obrigação de incluir o valor dos tipos de bens fornecidos ou dos serviços prestados.

Finalmente as facturas, em vez de se referirem à legislação nacional, passarão a conter certas menções normalizadas: assim, as operações isentas passam a ser identificadas por «EX»; as operações com *reverse charge* deverão ter a menção «RC»; as facturas emitidas pelo adquirente passam a conter a expressão «autoliquidação»; sempre que for aplicado o regime da margem às agências de viagens, deverá mencionar-se o artigo 306.º da Directiva IVA; nos outros regimes – bens em segunda, dos objectos de arte e de colecção e das antiguidades, referência deverá ser feita, consoante os casos, aos artigos 313, 326.º ou 333.º da Directiva IVA.

Facturação electrónica – Como dissemos, o regime actual, apesar dos seus bons propósitos,

não conseguiu incrementar a harmonização da facturação electrónica, nem consolidar o seu uso generalizado.

A nova proposta visa acabar com as barreiras legais à facturação electrónica contidas na Directiva IVA, reforçando, em nome da neutralidade, o princípio do igual tratamento de todas as facturas, independentemente de serem em papel ou electrónicas. Para o efeito, elimina a referência à obrigação de a factura electrónica ser transmitida com recurso a assinatura electrónica avançada (na acepção da Directiva 1999/93/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Dezembro) ou por meio de intercâmbio electrónico de dados (EDI), na definição que consta do artigo 2.º da Recomendação 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de Outubro de 1994. ⁽²¹⁾

Conservação das facturas – De acordo com a proposta, e tentando um equilíbrio entre simplificação e controlo, as empresas serão autorizadas a converter as facturas em papel num formato electrónico para fins de conservação, desde que seja garantido que o conteúdo da factura original se mantenha no formato electrónico.

No espaço da UE, as facturas deverão ser conservadas durante um período mínimo de seis anos (o prazo médio actual dos EM), idêntico para todos os EM, de forma a permitir uma certa uniformidade no intercâmbio de facturas para verificação das operações transfronteiriças.

Direito a dedução – Foram propostas duas medidas com incidência no exercício do direito à dedução. A primeira prende-se com a obrigação de os sujeitos passivos possuírem uma factura válida para exercerem o seu direito à dedução. Na maior parte dos casos, isso já hoje acontece. No entanto, este princípio comporta actualmente excepções para as operações objecto de autoliquidação. ⁽²²⁾ Da proposta decorre, pois, a igualdade de tratamento entre as obrigações de





o fornecedor emitir uma factura e de o cliente possuir uma factura para haver um exercício do direito à dedução válido. Contudo, como agora acontece, a proposta continua a permitir aos EM concederem um direito a dedução sujeito a outros meios de prova, caso não seja possível obter uma factura válida.

A segunda diz respeito à criação de uma nova base jurídica que, tendo em vista a simplificação do pagamento do imposto para as pequenas empresas, permite aos EM alargarem a possibilidade destas empresas recorrerem ao regime de contabilidade de caixa, hoje apenas possível em termos de derrogação ao regime normal ⁽²³⁾. Propõe-se, pois, a extensão a todos os EM desta medida opcional de simplificação, devendo o regime estar disponível para todas as microempresas com um volume de negócios anual que não exceda dois milhões de euros ⁽²⁴⁾.

Além disso, se o fornecedor só contabiliza o IVA ao receber o pagamento, deve, mesmo assim, permitir-se que o destinatário dessas entregas/

/prestações possa exercer imediatamente um direito à dedução.

Conclusão

A provável aprovação desta proposta de directiva introduzirá importantes modificações nas práticas comerciais e contabilísticas dos operadores económicos, tendo em vista cumprir a Agenda de Lisboa, nos seus vectores de consolidação do mercado interno e desenvolvimento da sociedade de informação.

Os principais problemas que serão provavelmente suscitados durante a discussão desta nova proposta da Comissão prendem-se com a questão de saber se o objectivo «simplificação» será acompanhado de formas de controlo eficazes que impeçam o incremento de fraudes e garantam a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo que a assinatura electrónica e o EDI visavam assegurar. ■

(Texto recebido pela CTOC em Julho de 2009)

⁽¹⁾ Sobre o tema, cf. Palma, Clotilde Celorico, «Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado», Lisboa, p. 222 e ss.

⁽²⁾ Cf. a alínea i) do n.º 2 do ponto 15 da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 17 de Julho (Quadros Gerais para a Reforma Fiscal). Em 1999, foi aprovado o DL n.º 374/99, de 18 de Setembro, que estabelecia a equiparação entre a factura emitida em suporte papel e a factura electrónica, na sequência do DL n.º 290-D/99, de 2 de Agosto, que havia aprovado o regime jurídico dos documentos electrónicos e da assinatura digital. No entanto, o atraso na aprovação do Decreto Regulamentar n.º 16/2000, de 2 de Outubro, que regulamentou as especificações técnicas da facturação electrónica e da Portaria n.º 52/2002, de 12 de Janeiro, que aprovou o modelo de impresso para pedido de autorização para utilização ou alteração do sistema de facturação electrónica, bem como a existência do mecanismo da autorização prévia obrigatória por parte da DGCI vieram, infelizmente, diminuir largamente o impacto da medida. Importa ainda recordar que, durante o consulado do XIII Governo Constitucional, foi negociado um protocolo com a então Associação dos TOC que possibilitava o envio das declarações dos clientes dos seus associados através da internet. Sobre a importância da Resolução n.º 119/97 na modernização do sistema fiscal, vide Santos, A. C., «Os impostos e a sociedade de informação», *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Lisboa, 1999, p. 359 e ss.

⁽³⁾ Esta Directiva, para além de prever uma lista harmonizada de elementos a constar obrigatoriamente da factura, definia regras comuns relativas à emissão e conservação de facturas electrónicas, à autofacturação e à contratação de terceiros para a respectiva elaboração. Sobre o tema, cf. Palma, Clotilde Celorico, «A facturação em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado – linhas gerais da Directiva n.º 2001/115/CEE», de 20 de Dezembro, Revista «TOC» n.º 25, Abril de 2002. Sobre a transposição da directiva para o direito português, vide Lança, C./Maurício, O. /Laires, R., «Relatório do Grupo de Trabalho e Nota Justificativa do projecto de diploma com vista à transposição da Directiva 2001/115/CE, do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001, sobre as regras relativas à facturação no domínio do IVA», CTF n.º 43, 2004, pp. 383-425. Para uma análise do Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, que procedeu à transposição da Directiva Facturação para a ordem jurídica portuguesa, ver Palma, Clotilde Celorico, «A facturação em sede de IVA – principais alterações introduzidas através do Decreto-Lei n.º 256/2003», Revista «TOC», n.º 45, 2003 e AAVV. *Guia da Facturação Electrónica, contributo para a modernização das empresas e do estado* (disponível na internet).

⁽⁴⁾ Estas divergências, particularmente flagrantes em sede de facturação electrónica, inibiram a sua utilização generalizada no contexto transfronteiras. Entre os domínios não harmonizados, para além da facturação electrónica, incluindo as regras de conservação electrónica de facturas, estavam ainda, quanto à emissão das facturas, as entregas/prestações isentas, o prazo de emissão, a facturação periódica, a autofacturação e a subcontratação a terceiros estabelecidos fora da UE.

⁽⁵⁾ O relatório teve por base a realização de um estudo com um triplo objectivo: identificar as diferentes regras de aplicação da Directiva Facturação nos 27 Estados membros e apresentar dados sobre a adopção da facturação electrónica na UE; avaliar as dificuldades das empresas no cumprimento das obrigações de facturação, em especial, quanto à facturação electrónica, sopesando-se igualmente a importância destas obrigações como meio de controlo administrativo e, por fim, apresentar recomendações no sentido de uma maior harmonização e modernização das regras sobre facturação. O estudo sobre a facturação está disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm. Este estudo foi objecto de uma consulta pública via Internet entre

- 24 de Julho e 19 de Setembro de 2008, estando as respostas publicadas no seguinte endereço: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/index_en.htm. Vide PricewaterhouseCoopers, A Study on the Invoicing Directive (200/115/EC) now incorporated into the Directive (2006/112/EC), 14 May 2008.
- (6) Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às regras em matéria de facturação - Documento COM (2009) 21 final, 2009/0009 (CNS), de 28 de Janeiro de 2009. Vide igualmente da Comissão, a Comunicação ao Conselho intitulada Evolução tecnológica no domínio da facturação electrónica e medidas destinadas a uma maior simplificação, modernização e harmonização das regras de facturação do IVA, COM (2009) 20 final, de 28 de Janeiro de 2009.
- (7) Esta medida está em conformidade com o Programa de acção aprovado pelo Conselho Europeu da Primavera de Março de 2007, apresentado pela Comissão, em Janeiro de 2007, destinado a reduzir em 25 por cento os encargos administrativos das empresas da UE até 2012.
- (8) Uma simplificação das regras de facturação teria, segundo a Comissão, um considerável potencial de redução dos custos administrativos das empresas, em particular das PME. Este objectivo complementa a Lei das PME adoptada pela Comissão em 25 de Junho de 2008. Sobre o actual regime excepcional relativo ao diferimento da entrega do IVA para o momento de emissão do recibo, vide Santos, A. Carlos, «O regime de exigibilidade de caixa: a excepção e a regra», Revista «TOC», n.º 110, p. 34 e ss.
- (9) Objectivo que se pretende em consonância com a Agenda de Lisboa, na medida em que permitiria reduzir os custos e aumentar a eficiência das empresas e, além disso, facilitar os processos de pagamentos electrónicos na União Europeia.
- (10) A Proposta visa harmonizar as regras de facturação nos casos em que há actualmente um tratamento divergente, nomeadamente, quanto a entregas/prestações isentas, prazos para emissão de facturas, facturas periódicas, autofacturação e subcontratação a terceiros (externalização). Pretende-se, assim, com esta harmonização assegurar às empresas que uma factura conforme às regras de um EM esteja igualmente em conformidade com as regras de todos.
- (11) A Proposta visa, no fundo, encontrar um equilíbrio entre a necessidade de controlo do imposto por parte dos EM e a de redução dos encargos administrativos das empresas.
- (12) Por sua vez, a transparência para as empresas seria assegurada através da disponibilização pelos EM de um sítio web com informação pormenorizada em relação às regras de facturação para as entregas/prestações B2C.
- (13) Sobre o tema, Palma, Clotilde Celorico, «O Pacote IVA - novas regras de localização das prestações de serviços», Revista «TOC», n.º 97, 2008, p. 49 e ss.
- (14) Institui-se a obrigação de emissão de factura, embora se admita que esta, em certos casos, possa ser simplificada.
- (15) Este prazo é fixado até ao dia 15 do mês seguinte ao do facto gerador de imposto, sendo idêntico para as operações internas e as intracomunitárias. O objectivo é criar uma data única de exigibilidade do imposto, a data do facto gerador, determinado pelo momento da entrega/prestação. Existindo a obrigação de a factura ser emitida até ao dia 15 do mês subsequente ao facto gerador, a factura permanece o principal documento de prova da entrega/prestação intracomunitária. Além disso, a data da exigibilidade do imposto para aquisições intracomunitárias é também alterada, de modo a corresponder à da entrega/prestação intracomunitária. Estas alterações estão em linha com a redução dos prazos para entrega dos anexos recapitulativos prevista na Directiva 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008.
- (16) As facturas periódicas serão autorizadas durante um mês de calendário, desde que incluam os elementos exigidos para cada entrega/prestação.
- (17) A proposta visa suprimir a faculdade, hoje existente, de os EM imporem condições às facturas emitidas pelo adquirente. Elimina-se a exigência de acordo prévio na "autofacturação", bem como a obrigação de prova que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e do seu conteúdo.
- (18) Para atingir este objectivo, a proposta revoga o disposto nos artigos 225.º e 235.º da Directiva IVA.
- (19) Esta alteração visa garantir à administração fiscal que o número de IVA do cliente indicado na factura corresponde ao número que está a exercer o direito à dedução. A Proposta acaba ainda com a distinção entre facturas nacionais e facturas por uma entrega/prestação a um cliente noutro Estado membro. Além disso, teve em vista a identificação do cliente com um número único quando, como se espera, a transmissão de facturas por meios electrónicos esteja mais generalizada.
- (20) O fornecedor, não responsável pelo pagamento do IVA, pode omitir na factura completa a taxa de IVA e o montante de IVA a pagar, quando a entrega se realiza noutro Estado membro. Na maioria dos casos em que o cliente está noutro Estado membro, o fornecedor/prestador tem dificuldades em conhecer a taxa de IVA. A proposta introduz também uma alteração das menções obrigatórias numa factura IVA completa, obrigando o fornecedor a indicar a data de exigibilidade do imposto na factura. Actualmente, sem esta obrigação, o destinatário não pode, em certos casos, saber em que momento pode ser exercido o direito à dedução.
- (21) Foi efectuado um exercício de medição deste tipo de encargos, ao abrigo do Programa de Acção para a Redução dos Encargos Administrativos na União Europeia (http://ec.europa.eu/enterprise/admin-burdens-reduction/action_program_en.htm), utilizando o modelo normalizado de custos da UE, estimando-se o potencial máximo de redução a médio prazo resultante da eliminação dos obstáculos à facturação electrónica ligados ao IVA como podendo atingir 18 mil milhões de euros, caso todas as facturas fossem enviadas electronicamente.
- (22) Cf. o acórdão Bockemül (C-90/02) de 1 de Abril de 2004 (Col. 2004, p. I-3033). Neste acórdão o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias decidiu que, no quadro de uma operação sujeita a autoliquidação, a posse de uma factura IVA válida não constitui uma formalidade que um EM possa impor às empresas para que estas exerçam o seu direito à dedução. No entanto persiste, de acordo com a Directiva IVA, a obrigação do sujeito passivo prestador ou transmitente emitir uma factura válida. A nova proposta pretende instituir a obrigação de o adquirente possuir a referida factura para exercer o seu direito à dedução.
- (23) Com efeito, certos EM obtiveram uma derrogação que permite aos sujeitos passivos declararem o IVA ao abrigo de um regime facultativo de contabilidade de caixa diferirem o exercício do direito à dedução de que são titulares até ser efectuado o respectivo pagamento. Cf. , a propósito, a Decisão 2006/659/CE, do Conselho de 25 de Setembro de 2006 (JO L 64, de 3 de Outubro de 2006, p. 15).
- (24) Cf. a definição constante da Recomendação da Comissão 2003/361/CE, de 6 de Maio, relativa à definição de micro, pequena e média empresa (JOCE L 124, de 20 de Maio de 2003).