

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: n.º 14 do art. 29.º; 36.º
- Assunto: Auto Facturação - Facturas elaboradas pelo adquirente dos bens e/ou serviços, em nome e por conta do fornecedor.
- Processo: n.º 2791, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-12-02.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. O presente pedido prende-se com o procedimento previsto no n.º 14 do artigo 29.º e n.º 11 do art.º 36.º do Código do IVA (CIVA), ou seja a denominada auto facturação, e que a requerente pretende adoptar, questionando, para o efeito, o seguinte:

- a) Se a minuta que elaborou, para efeitos do acordo escrito entre as partes a que se refere a alínea a) do n.º 11 do artigo 36.º do CIVA, cumpre os formalismos fiscais necessários, e se deve ser assinado por todos os elementos do Concelho de Administração das empresas, ou bastará um deles assinar.
- b) Se, para efeitos da alínea b) do n.º 11 do artigo 36.º do CIVA, o procedimento que propõe e que consiste na possibilidade da confirmação pelo fornecedor ser feita através de um extracto de documentos emitidos mensalmente, a ser assinado por aquele, confirmando que todos os documentos constam da sua contabilidade no mês em questão.
- c) Se os layouts de facturação e pretende utilizar para a auto facturação cumprem os requisitos necessários em termos de IVA.
- d) Se ao adoptar o sistema de auto facturação, todos os documentos entre as duas partes têm de ser emitidos através de auto facturação, colocando a possibilidade de no acordo entre as partes serem indicados os serviços abrangidos por este método de facturação.
- e) Se quando o fornecedor recebe o documento de auto facturação deve considerá-lo na contabilidade no mês em que o serviço foi prestado e efectuar o mesmo procedimento contabilístico e fiscal, como se se tratasse de uma factura emitida por ele.
- f) Se no futuro pretenderem alargar o âmbito da facturação electrónica a outros fornecedores, se têm de criar uma série de auto facturação diferente para cada um.
- g) Se existe algum requisito adicional no caso de pretenderem alargar o processo de auto facturação a fornecedores estrangeiros.
- h) Questiona ainda se em termos de ficheiro SAFT existe algum aspecto

adicional a que devam obedecer.

ENQUADRAMENTO LEGAL DA SITUAÇÃO

2. Conforme alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA), os sujeitos passivos são obrigados a emitir uma factura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

3. Por sua vez o n.º 14 do mesmo artigo (29.º), veio permitir a elaboração das facturas pelo próprio adquirente dos bens ou serviços, em nome e por conta do sujeito passivo (auto facturação), devendo tal procedimento obedecer às condições estabelecidas no n.º 11 do artigo 36.º do CIVA.

4. Determina a citada disposição legal (n.º 11 do artigo 36.º) que a elaboração de facturas ou documentos equivalentes por parte do adquirente dos bens ou dos serviços fica sujeita às seguintes condições:

a) A existência de um acordo prévio, na forma escrita, entre o sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente ou destinatário dos mesmos;

b) O adquirente provar que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.

5. Assim, para efeitos do determinado na alínea a) do n.º 11 do artigo 36.º do CIVA, deve existir um acordo prévio, formalizado por escrito, podendo o mesmo conter as cláusulas que os intervenientes entenderem, desde que salvaguardados os interesses da Administração Fiscal, pelo cumprimento das condições elencadas no n.º 11 do artigo 36.º do CIVA.

6. Além da existência do acordo prévio entre as duas partes, determina a alínea b) da mesma disposição legal que o adquirente deve possuir prova de que o fornecedor dos bens ou prestador de serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.

7. Quanto ao meio de prova referido no ponto anterior, a mesma pode ser efectuada através de qualquer meio de comunicação escrita emitida pelo fornecedor.

8. Exige-se que o adquirente possa provar de uma forma expressa que o fornecedor tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.

9. A referida prova, além de justificar que o fornecedor dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura - devendo consequentemente proceder à entrega do imposto devido nos cofres do Estado nos prazos referidos no artigo 41.º do CIVA - irá facultar ao adquirente o exercício do direito à dedução.

10. Importa referir que o exercício do direito à dedução é uma faculdade prevista na lei e por esta posta à disposição do sujeito passivo. Porém, só com o cumprimento de determinadas formalidades previstas no Código do IVA se permite que os sujeitos passivos exerçam o direito à dedução do imposto suportado a montante. Assim, as condições do exercício do direito à

dedução distinguem-se em condições formais e temporais.

11. A condição formal para o exercício do direito à dedução do imposto suportado a montante, de acordo com o n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, é que o imposto a deduzir se encontre mencionado em facturas ou documentos equivalentes, passados em forma legal e na posse do sujeito passivo.

12. Por sua vez determina o n.º 5 do artigo 19.º do CIVA que, *"no caso de facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos próprios adquirentes dos bens ou serviços, o exercício do direito à dedução fica condicionado à verificação das condições previstas no n.º 11 do art.º 36.º."*

13. A condição temporal está contemplada no n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, onde se refere que o direito à dedução nasce no momento em que o imposto se torna exigível de acordo com o estabelecido nos artigos 7.º e 8.º do Código.

14. Das citadas disposições legais verifica-se, no que diz respeito às condições formais para o exercício do direito à dedução, que o adquirente só pode exercer o mesmo quando, cumulativamente, se verificarem as condições exigidas pelo artigo 19.º do CIVA, nomeadamente as do seu n.º 2 e 5, isto é:

- i) Quando se encontre na posse da factura emitida em forma legal;
- ii) Quando tenha existido um acordo prévio, escrito, entre as partes;
- iii) Quando o adquirente possua prova de que o fornecedor tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.

15. De referir, ainda, que o sistema de facturação previsto no n.º 11 do artigo 36.º do CIVA não desobriga os sujeitos passivos das demais obrigações previstas no mesmo artigo, nomeadamente as referidas no seu n.º 4, ao determinar que as facturas ou documentos equivalentes devem ser processadas em duplicado, destinando-se o original ao adquirente e a cópia ao arquivo do fornecedor.

16. Assim, deve o adquirente, enquanto entidade que produziu/elaborou a factura, enviar o duplicado da mesma ao fornecedor dos bens ou serviços.

17. Mais se informa que, nos casos previstos no n.º 14 do artigo 29.º do CIVA, a responsabilidade da emissão das facturas, veracidade do seu conteúdo, bem como do pagamento do imposto é do transmitente dos bens ou do prestador de serviços (cf. n.º 3 do artigo 79.º do CIVA).

18. Para além das condições exigidas pelo n.º 11 do artigo 36.º, as facturas elaboradas pelo adquirente dos serviços, devem: **i)** Obedecer aos requisitos do artigo 5.º do Decreto-Lei 198/90, de 19/6; **ii)** Conter todos os elementos previstos nas alíneas do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA; **ii)** Obedecer a uma ordem sequencial própria.

19. Conforme referido, atendendo ao sistema de facturação utilizado, uma das condições exigidas é que o adquirente só pode exercer o direito à dedução quando possua prova de que o fornecedor tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo, para que este possa proceder à sua inclusão na declaração periódica e bem assim, à entrega do imposto nos cofres do Estado, nos termos e prazos referidos nos artigos 27.º e 41.º, ambos do CIVA.

20. Assim, deve o fornecedor comunicar ao adquirente que tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo, num período

de tempo que permita àquele exercer o direito à dedução nos prazos previstos no artigo 22º do CIVA, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível, de acordo com o estabelecido nos artigos 7º e 8º do CIVA.

21. Por outro lado, conforme determina o nº 1 do artigo 44º do CIVA, a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, devendo ser objecto de registo, nomeadamente as transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo.

22. O referido registo deve ser efectuado após a emissão das correspondentes facturas até à apresentação da declaração periódica a que se refere o artigo 41º, se enviada dentro do prazo legal, ou até ao fim desse prazo, se essa obrigação não tiver sido cumprida (nº 1 do artigo 44º do CIVA).

23. Quanto à alusão do requerente ao sistema electrónico, importa referir que se pretender emitir as facturas por via electrónica, este procedimento encontra-se previsto no nº 10 do artigo 36º do CIVA, que determina o seguinte:

"As facturas ou documentos equivalentes podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidos por via electrónica, desde que seja garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo, mediante assinatura electrónica avançada ou intercâmbio electrónico de dados."

24. Por sua vez as condições técnicas para a emissão, conservação e arquivamento das facturas emitidas por via electrónica encontram-se reguladas pelo Decreto Lei 196/2007, de 15 de Maio, que determina no seu artigo 3º os procedimentos a adoptar - a assinatura electrónica avançada ou o intercâmbio electrónico de dados (EDI), conforme se descreve:

a) Aposição de uma assinatura electrónica avançada nos termos do Decreto-Lei nº 290-D/99, de 2 de Agosto, na redacção que lhe foi dada pelos Decretos-Leis nºs 62/2003, de 3 de Abril, 165/2004, de 6 de Julho, e 116-A/2006, de 16 de Junho;

b) Utilização de um sistema de intercâmbio electrónico de dados, desde que os respectivos emitentes e destinatários outorguem um acordo que siga as condições jurídicas do "Acordo tipo EDI europeu", aprovado pela Recomendação nº 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de Outubro.

25. Tratando-se de sistema de auto-facturação, cujos requisitos já foram elencados ao longo da presente informação, é possível que o mesmo seja efectuado na forma electrónica, devendo, neste caso, obedecer aos requisitos exigidos à auto-facturação, e bem assim, aos requisitos exigidos à facturação electrónica.

26. Por todo o exposto, verifica-se que a possibilidade de utilização do mecanismo de auto facturação está sujeito à verificação de um conjunto de condições que permitam, por um lado, assegurar a transparência do procedimento no que respeita às relações entre o sujeito passivo fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente dos mesmos e, por outro lado, garantir que a Administração Fiscal tenha ao seu dispor suficiente informação que lhe permita controlar, não só a emissão da factura por cada

operação realizada, mas, também, a validade do exercício do direito à dedução.

CONCLUSÃO

27. Por todo o exposto e concluindo, informamos relativamente aos procedimentos que o sujeito passivo pretende adoptar no âmbito a facturação e que elencámos nas alíneas a) a h) do n.º 1 desta informação:

a) Quanto ao acordo prévio na forma escrita

Conforme referido no ponto 5 desta informação o acordo prévio, formalizado por escrito, pode conter as cláusulas que os intervenientes entenderem, desde que salvaguardados os interesses da Administração Fiscal pelo cumprimento das condições elencadas no n.º 11 do artigo 36.º do CIVA. Consequentemente, não cabe à Administração Fiscal, pronunciar-se sobre tal acordo, uma vez que o mesmo pode contemplar condições que só os intervenientes podem aceitar ou não.

b) Quanto à prova de que o fornecedor tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo

De harmonia com a alínea b) do n.º 11 do artigo 36.º do CIVA, o que se exige é a prova, não só do conhecimento da emissão da factura, como da aceitação do conteúdo da mesma. Resulta da citada disposição legal que o adquirente tem que possuir prova de aceitação expressa, emitida pelo fornecedor em como tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo, pelo que entendemos que o procedimento proposto não pode ser aceite uma vez que não faz prova bastante, perante a Administração Fiscal, de que o fornecedor dos bens ou serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.

c) Layout de facturação

As facturas emitidas pelo sistema de auto facturação têm que obedecer aos requisitos normais exigidos à facturação, ou seja, obedecer aos requisitos do artigo 5.º do Decreto-lei 198/90, de 19/6 e conter os elementos previstos nas alíneas a) a f) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA. Face ao exposto, desde que as facturas obedeçam aos citados requisitos, são consideradas emitidas de forma legal, não obedecendo o layout (formato) a nenhum requisito específico.

d) Emissão de todas as facturas segundo o mesmo método

Face ao exposto ao longo da presente informação, havendo um acordo prévio escrito entre fornecedor e adquirente, concordando em utilizar facturas emitidas segundo o método previsto no n.º 11 do artigo 36.º do CIVA, todas as facturas ou documentos equivalentes emitidos entre eles devem ser abrangidos por aquele método de facturação (auto facturação).

e) Registo das facturas emitidas segundo o método da auto facturação

Conforme referido na presente informação a responsabilidade das facturas emitidas segundo o método da auto facturação é da responsabilidade do fornecedor dos bens ou dos serviços. Este procedimento consiste na substituição do fornecedor pelo adquirente apenas na elaboração da factura, não se verificando por esse facto, procedimentos diferentes quanto às

obrigações fiscais na esfera do fornecedor, nomeadamente no que respeita ao registo das operações.

f) Numeração sequencial própria

As facturas elaboradas pelo adquirente dos bens/serviços, para além das condições exigidas pelo n.º 11 do artigo 36.º do CIVA, bem como do artigo 5.º do Decreto-lei 198/90, de 19/6, devem:

- i) Conter todos os elementos previstos nas alíneas do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA;
- ii) Obedecer a uma ordem sequencial própria e, havendo vários fornecedores/prestadores, cada um deve ter uma ordem sequencial própria.

g) Facturas de fornecedores estrangeiros, elaboradas por sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional

Quando os fornecedores de bens ou serviços não têm sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, e as facturas são elaboradas pelos adquirentes, sujeitos passivos em território nacional, a emissão das facturas devem obedecer às regras impostas no país em que o fornecedor se encontra registado, não cabendo à Administração Fiscal Portuguesa pronunciar-se sobre o assunto.

Aliás, refira-se que, conforme n.º 12 do artigo 36.º do CIVA, o procedimento previsto no n.º 11 fica sujeito a autorização prévia da Direcção Geral dos Impostos, quando se trate da elaboração de facturas ou documentos equivalentes pelos próprios adquirentes dos bens ou dos serviços ou por terceiros que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em qualquer Estado membro.

h) Quanto ao ficheiro SAFT

O ficheiro de auditoria informática definido por portaria do Ministro das Finanças (Portaria n.º 321-A/2007, de 26/03, SAF-T_PT), cujo anexo foi revogado pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de Outubro e, por sua vez, alterado pela Portaria n.º 363/2010, de 23 de Junho, resulta do n.º 8 do artigo 123.º do Código do IRC, pelo que extrapola as competências da área de Gestão IVA.

Assim, qualquer dúvida relacionada com o mesmo deve ser colocada à respectiva área tributária.