COMISSÃO
EUROPEIA

Bruxelas, 10.2.2020
COM(2020) 47 final

RELATÓRIO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO

que avalia as regras de faturação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

{SWD(2020) 29 final}

1. Introdução

O artigo 237.º da Diretiva 2006/112/CE[1] (Diretiva IVA) estabelece que a Comissão deve apresentar ao Parlamento Europeu e ao Conselho um relatório de avaliação global, com base num estudo económico independente, do impacto das regras de faturação aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2013 e designadamente da medida em que estas conduziram efetivamente a uma diminuição dos encargos administrativos para as empresas. Foi neste contexto que a Comissão procedeu a uma avaliação das regras de faturação.

A avaliação foi apoiada por um estudo independente liderado pelo grupo de consultoria Economisti Associati e resultou no relatório final publicado em fevereiro de 2019[2].

A avaliação incidiu sobre as regras de faturação da Diretiva 2010/45/UE do Conselho[3] (Segunda Diretiva Faturação) e, em especial, se contribuíram para os quatro objetivos gerais fixados inicialmente, a saber: A redução dos encargos administrativos para as empresas, ii) a redução da fraude ao IVA/impacto do IVA nas atividades de controlo, iii) o bom funcionamento do mercado interno e iv) a promoção das PME.

A avaliação seguiu os cinco critérios de avaliação das Orientações «Legislar Melhor» da Comissão[4]: pertinência, eficácia, eficiência, coerência e valor acrescentado para a UE.

2. Transposição e aplicação da Diretiva

A fim de estabelecer um ponto de partida para a avaliação, o consultor efetuou uma análise da forma como a Segunda Diretiva Faturação foi transposta e aplicada pelos Estados-Membros. Esta análise centrou-se em saber se os Estados-Membros transpuseram corretamente a diretiva e avaliou em que medida o quadro jurídico nacional se alterou devido à diretiva. Por razões de clareza, a síntese da análise a seguir apresentada está dividida em três áreas temáticas.

2.1. Faturação eletrónica

A diretiva introduziu três alterações principais no quadro jurídico da UE para as faturas eletrónicas: i) uma nova definição de fatura eletrónica; ii) o princípio da neutralidade tecnológica; e iii) o princípio da igualdade de tratamento entre as faturas em papel e as faturas eletrónicas. As alterações foram introduzidas uniformemente em toda a UE. Mesmo quando

---

1 Diretiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347 de 11.12.2006, p. 1).

2 *Report on the evaluation of Invoicing Rules of Directive 2006/112/EC* (relatório sobre a avaliação das regras de faturação da Diretiva 2006/112/CE): https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/745fa4fe-2db0-11e9-8d04-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search

3 Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às regras em matéria de faturação (JO L 189, 22.7.2010, p. 1).

4 Mais informações em: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_pt

as disposições nacionais são ligeiramente diferentes do texto da diretiva, não parece haver problemas de transposição incorreta.

Mais concretamente, no que diz respeito *à definição de fatura eletrónica*, a grande maioria dos Estados-Membros (24) introduziu na respetiva legislação nacional a definição de fatura eletrónica que reflete a que consta da diretiva. Em quatro Estados-Membros, a definição não foi introduzida ou é um pouco diferente da que consta da Diretiva IVA. No que diz respeito ao *princípio da neutralidade tecnológica*, a transposição foi levada a cabo de modo uniforme e nenhum Estado-Membro exige a utilização de tecnologia de faturação eletrónica definida. Embora quatro Estados-Membros apenas aceitem soluções de faturação eletrónica expressamente mencionadas na legislação nacional, as opções previstas são definidas de forma suficientemente ampla para garantir a liberdade de escolha dos contribuintes. A fim de garantir o princípio da *igualdade de tratamento*, os requisitos legislativos em matéria de faturas eletrónicas para além dos previstos para as faturas em papel foram suprimidos em todos os Estados-Membros[5].

2.2. Emissão e conteúdo das faturas

A Segunda Diretiva Faturação introduziu uma série de alterações no âmbito da emissão e conteúdo das faturas. A Segunda Diretiva Faturação alterou três regimes de faturação específicos: autofaturação, faturas simplificadas e faturas periódicas. Introduziu também alterações nos requisitos de faturação aplicáveis às operações transfronteiriças, com vista a reduzir os encargos e aumentar a harmonização. As principais alterações dizem respeito às regras de faturação aplicáveis, ao momento de emissão das faturas e ao conteúdo das faturas transfronteiriças.

De um modo geral, a diretiva apresenta um nível de transposição muito bom. Todos os requisitos obrigatórios da Segunda Diretiva Faturação foram transpostos para as legislações nacionais, tendo também sido introduzidas alterações que eram facultativas para os Estados-Membros. Por último, os Estados-Membros introduziram algumas outras alterações a título de simplificações adicionais, que, embora não verdadeiramente previstas na diretiva, não lhe são contrárias.

É oportuno referir que, no que respeita à emissão e ao conteúdo das faturas, a legislação nacional de alguns Estados-Membros já estava em conformidade com a Segunda Diretiva Faturação. Por conseguinte, a extensão das alterações depende da forma como foi enquadrada a legislação nacional anterior. A diretiva teve, portanto, um impacto desigual nos diferentes quadros jurídicos nacionais. É por isso que, para efeitos da avaliação, estas disposições foram consideradas prioritárias com base na extensão da alteração jurídica (ou seja, o número de Estados-Membros em que provocaram uma alteração do quadro jurídico nacional) e na perceção, por parte dos profissionais do IVA, de terem ou não afetado o comportamento das empresas. Esta definição de prioridades mostrou que as alterações relativas à jurisdição aplicável (artigo 219.º-A da Diretiva IVA), às faturas simplificadas (artigos 220.º-A, 226.º-B e 238.º da Diretiva IVA), aos prazos para emissão de faturas (artigo 222.º da Diretiva IVA) e à

[5] Para mais informações sobre a transposição das disposições relativas à faturação eletrónica, ver o capítulo 3.1.1 do documento de trabalho dos serviços da Comissão.

autofaturação (artigo 224.º da Diretiva IVA) foram consideradas substanciais, ao passo que as outras alterações introduzidas pela Segunda Diretiva Faturação foram consideradas de menor impacto[6].

2.3. Outras regras de faturação

A Segunda Diretiva Faturação introduziu uma alteração específica destinada às PME, a chamada contabilidade de caixa combinada para determinadas microempresas. A análise da transposição da disposição relativa à contabilidade de caixa não revela discrepâncias entre as regras da UE e os quadros jurídicos nacionais. Outras alterações introduzidas dizem respeito às regras de exigibilidade do IVA para a entrega e aquisição intracomunitárias de bens e a sua transposição conduziu a uma abordagem harmonizada nos Estados-Membros neste domínio.

3. Principais impactos da Segunda Diretiva Faturação

3.1. Redução dos encargos administrativos

A redução dos encargos administrativos das empresas através da Segunda Diretiva Faturação resultou principalmente dos dois conjuntos de disposições seguintes: i) requisitos de faturação eletrónica e ii) a emissão e o conteúdo das faturas, que simplificaram e harmonizaram os requisitos de faturação.

No que diz respeito à faturação eletrónica, é reconhecido o papel positivo da Segunda Diretiva Faturação. A Segunda Diretiva Faturação foi claramente um dos fatores que estimularam o crescimento da utilização da *faturação eletrónica* entre as empresas da UE desde 2014. De acordo com o estudo, o maior impacto da Segunda Diretiva Faturação na redução dos encargos administrativos resulta da maior adoção da faturação eletrónica não estruturada[7], devido a simplificações que incentivaram as empresas a passar das faturas em papel para as faturas em PDF[8]. A Segunda Diretiva Faturação não fez qualquer distinção entre faturas eletrónicas estruturadas[9] e não estruturadas. Dado não estabelecer uma diferenciação entre os dois formatos de fatura eletrónica e aplicar o princípio da neutralidade tecnológica, a diretiva não incentivou diretamente a utilização de faturas passíveis de tratamento automático e, por conseguinte, não conduziu a uma maior adoção das faturas eletrónicas estruturadas.

Em termos quantitativos[10], estima-se que a diretiva tenha reduzido os encargos administrativos das empresas em 1,04 mil milhões de EUR durante o período de 2014-2017, dos quais cerca de 920 milhões de EUR devem ser atribuídos à adoção da faturação não

---

6 Ver ponto 3.1.2 do documento de trabalho dos serviços da Comissão.

7 As faturas eletrónicas não estruturadas referem-se a faturas transmitidas eletronicamente sem um formato determinado ou específico, por exemplo, uma mensagem de correio eletrónico com um anexo em formato PDF ou um fax recebido em formato eletrónico e não em suporte papel.

8 *Portable Document Format* (Formato de documento portátil), um formato de ficheiro para a recolha e o envio de documentos eletrónicos no formato pretendido.

9 As faturas eletrónicas estruturadas referem-se a faturas emitidas, transmitidas e recebidas num formato eletrónico estruturado que permite o seu tratamento automático e eletrónico.

10 Relativamente aos cálculos, consultar a secção 5.2 e a secção 6 do relatório final sobre a avaliação das regras de faturação da Diretiva 2006/112/CE.

estruturada[11]. As microempresas[12] foram quem mais beneficiou deste impacto da Segunda Diretiva Faturação, uma vez que adotaram as faturas eletrónicas não estruturadas por não estarem equipadas para responder aos requisitos aplicáveis à faturação eletrónica.

No que diz respeito à *revisão da emissão e do conteúdo das faturas*, a redução dos encargos foi considerada bastante limitada. A disposição com maior impacto na redução dos encargos administrativos foi o regime de faturação simplificado (em termos quantitativos avaliado em cerca de 38 milhões de EUR por ano[13]).

3.2. Impacto no mercado interno

A Segunda Diretiva Faturação contribuiu de forma positiva para apoiar o funcionamento do mercado interno, devido essencialmente às faturas eletrónicas e à faturação transfronteiriças.

Em primeiro lugar, os dados recolhidos no âmbito do estudo demonstram que, enquanto em 2014 um em cada quatro operadores intra-UE tinha emitido faturas eletrónicas, em 2018 este número aumentou para três em cada quatro operadores. Isto significa que a Segunda Diretiva Faturação eliminou os problemas que tornavam a faturação eletrónica transfronteiriças mais difícil e, por conseguinte, contribuiu claramente para o aumento da utilização de faturas eletrónicas nas operações transfronteiriças.

Em segundo lugar, a Segunda Diretiva Faturação introduziu quatro novas alterações significativas nas regras aplicáveis às faturas transfronteiras: i) as novas regras relativas aos regimes de faturação aplicáveis (artigo 219.º-A); ii) o prazo uniforme para a emissão de faturas relativas a operações intra-UE (artigo 222.º); iii) as novas regras em matéria de conversão de moedas (artigos 91.º e 230.º); e iv) o conteúdo simplificado das faturas relativas a operações transfronteiriças sujeitas a autoliquidação (artigo 226.º-A). Além disso, as novas regras em matéria de autofaturação (artigo 224.º) também simplificaram a utilização deste regime para as operações transfronteiriças. Estas alterações aumentaram a segurança jurídica das regras de faturação aplicáveis às operações intra-UE.

O impacto das outras disposições da Segunda Diretiva Faturação no mercado interno é considerado mais limitado, uma vez que essas disposições não afetaram os processos de faturação e, por conseguinte, passaram despercebidas às empresas.

3.3. O papel da diretiva na promoção das PME

A maioria das medidas da Segunda Diretiva Faturação é de caráter geral, sendo aplicável tanto às grandes empresas como às PME. Contudo, a simplificação e a harmonização do quadro jurídico conduzem à redução dos encargos administrativos e, por conseguinte, as medidas têm potencial para ser especialmente benéficas para as PME, que, devido à sua

---

11 As restantes reduções resultam da faturação simplificada e do regime de contabilidade de caixa.

12 Segundo a Recomendação 2003/361/CE da Comissão relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas [C(2003/1422], uma microempresa é uma empresa que emprega menos de dez pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de EUR.

13 Relativamente aos cálculos, consultar a secção 6.2.2 do relatório final sobre a avaliação das regras de faturação da Diretiva 2006/112/CE.

menor dimensão, têm, regra geral, mais dificuldades em cumprir as obrigações fiscais do que as grandes empresas.

A Segunda Diretiva Faturação teve um impacto positivo nas PME, devido à utilização mais generalizada da *faturação eletrónica não estruturada*. Este impacto positivo foi mais significativo nas PME e nas microempresas do que nas grandes empresas. As PME beneficiaram de cerca de 55 % da redução dos encargos devido à utilização mais generalizada da faturação eletrónica não estruturada. A diferença em termos de redução dos encargos, ainda significativa, é atribuída às grandes empresas, já que estas emitem um número visivelmente superior de faturas.

A Segunda Diretiva Faturação também alterou dois regimes de faturação total ou parcialmente destinados às PME, a saber, a contabilidade de caixa e as faturas simplificadas, contribuindo assim para a sua utilização mais generalizada. Vários Estados-Membros introduziram ou alargaram o âmbito de aplicação do *regime de contabilidade de caixa* após as alterações introduzidas pela Segunda Diretiva Faturação. Estima-se que cerca de 60 000 microempresas adicionais beneficiaram do sistema de contabilidade de caixa graças à Segunda Diretiva Faturação. Em suma, a adoção do regime continua a ser limitada devido ao facto de a opção pelo sistema de contabilidade de caixa exigir alterações ao processo de contabilidade que, em certos casos, pode resultar em taxas mais elevadas para os consultores. A redução global de custos decorrente da maior adoção do sistema de contabilidade de caixa gerada pela Segunda Diretiva Faturação foi estimada em 33 milhões de EUR para os dez Estados-Membros em que podem ser atribuídas alterações à Segunda Diretiva Faturação. Contudo, a importância da contabilidade de caixa, vai muito além da mera redução dos encargos administrativos. Desempenhou um papel muito importante para as microempresas durante a crise económica, quando as condições económicas se deterioraram e os pagamentos se tornaram mais difíceis.

No que diz respeito às faturas simplificadas, tendo em atenção as alterações introduzidas pela Segunda Diretiva Faturação, vários Estados-Membros introduziram o regime, enquanto outros alargaram o seu âmbito de aplicação. De todas as disposições relativas à emissão e ao conteúdo das faturas (ver secção *supra* 3.1), o *regime de faturação simplificado* foi considerado como o de maior impacto na redução dos encargos administrativos. No entanto, a utilização de faturas simplificadas continua, em larga medida, limitada a setores empresariais específicos, como o alojamento, a restauração, o comércio retalhista, as estações de serviço e os serviços de transporte, pelo que a redução dos encargos não é substancial.

3.4. Luta contra a fraude no domínio do IVA

No seu conjunto, a diretiva destinava-se igualmente a apoiar as atividades de controlo fiscal, a fim de promover, a longo prazo, uma melhoria do cumprimento das obrigações em matéria de IVA. Concretamente, a Segunda Diretiva Faturação alterou duas disposições para o efeito: i) o prazo para a emissão de faturas relativas às operações intra-UE e ii) as regras sobre a exigibilidade do IVA para as entregas e aquisições intra-UE. No entanto, não há indícios de qualquer impacto significativo da Segunda Diretiva Faturação no controlo fiscal ou no cumprimento das obrigações em matéria de IVA. As opiniões expressas pelas autoridades

fiscais confirmam que os efeitos da Segunda Diretiva Faturação no que respeita ao cumprimento das obrigações em matéria de IVA são, a existirem, bastante limitados. As autoridades fiscais e as partes interessadas consideram que, no domínio do controlo fiscal, não é possível alcançar mais resultados através das regras de faturação. Dado que as informações constantes da faturação não são facilmente acessíveis às autoridades fiscais, estas centram-se atualmente em sistemas que assegurem a comunicação de informações em tempo real, permitindo uma melhor análise de risco e controlos mais específicos. Ao mesmo tempo, é animador verificar que a simplificação e a harmonização dos requisitos de faturação e de faturação eletrónica não tiveram qualquer impacto negativo nas atividades de controlo fiscal.

4. Principais lacunas da diretiva

A avaliação das regras de faturação revelou uma lacuna da Segunda Diretiva Faturação e algumas questões emergentes a seguir descritas.

4.1. Falta de clareza no âmbito dos controlos de gestão que criem uma pista de auditoria

No contexto da faturação eletrónica, a Segunda Diretiva Faturação introduziu o conceito de controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável (BCAT) como meio para provar a integridade e a autenticidade das faturas eletrónicas. Este conceito é considerado como sendo ainda complexo, não uniformemente interpretado pelas autoridades fiscais e mal aplicado pelos operadores económicos em toda a UE. As partes interessadas consideram que se trata de uma lacuna da Segunda Diretiva Faturação.

A Segunda Diretiva Faturação (artigo 233.º) estabelece o princípio da liberdade de prova para os operadores económicos garantirem a integridade e a autenticidade das faturas eletrónicas. Contudo, na prática, os únicos métodos utilizados incluem: i) a assinatura eletrónica; ii) o intercâmbio eletrónico de dados; e iii) BCAT. Por conseguinte, os BCAT funcionam como o método por defeito para provar a integridade e a autenticidade das faturas eletrónicas em relação a todas as empresas que não optaram pela assinatura eletrónica ou pelo intercâmbio eletrónico de dados (EDI). Significa isto que a maioria, se não a totalidade, das empresas que trocam faturas eletrónicas como PDF sem assinatura deveria dispor de um sistema de BCAT. No entanto, o cumprimento por parte das empresas e o controlo da aplicação por parte das autoridades fiscais eram limitados e mesmo inexistentes em alguns Estados-Membros. De um modo geral, as partes interessadas consideram que não existe uma definição prática dos BCAT na diretiva. Foram incluídas algumas orientações no direito derivado dos Estados-Membros, bem como nas notas explicativas elaboradas pela Comissão Europeia. Apesar destes esforços, os operadores económicos não consideram adequadas e suficientemente claras as orientações fornecidas em relação aos BCAT. Isto traduz-se em dúvidas sobre a forma como esta opção deveria ser aplicada na prática e se será aceite durante as auditorias fiscais.

4.2. A complexidade das regras de arquivo

Um possível aspeto emergente refere-se às regras de arquivo. A Segunda Diretiva Faturação não incluiu disposições em matéria de arquivo. A partir da transposição da diretiva, a complexidade e a fragmentação regulamentar das regras de arquivo aumentaram de forma desigual. Tal deve-se ao facto de alguns Estados-Membros terem adotado regras muito pormenorizadas sobre o arquivo eletrónico de documentos fiscais, que claramente também se aplicam às faturas eletrónicas. Quase 40 % das partes interessadas consideram que as regras nacionais em matéria de arquivo de faturas eletrónicas são complexas e difíceis de cumprir.

4.3. 4.3 Requisitos nacionais em matéria de comunicação eletrónica de informações

Uma outra questão que surgiu após a adoção da Segunda Diretiva Faturação, mas não dela resultante, é a introdução por vários Estados-Membros de requisitos de apresentação de declarações eletrónicas relativas a determinadas operações internas. Os Estados-Membros introduziram essa comunicação de informações para combater as atividades fraudulentas. As partes interessadas consideram existir um risco de não harmonização e de aumento dos encargos administrativos devido à proliferação desses requisitos nacionais em matéria de comunicação eletrónica de informações.

5. Conclusões e possíveis vias a seguir

A avaliação da diretiva é amplamente positiva, uma vez que apoiou efetivamente a simplificação e a harmonização de faturação e das regras de faturação eletrónica em toda a UE. A Segunda Diretiva Faturação contribuiu para a adoção da faturação eletrónica não estruturada, para a redução dos encargos administrativos das empresas, para o aumento da segurança jurídica para os operadores económicos e para o bom funcionamento do mercado interno. As disposições da Segunda Diretiva Faturação continuam a ser pertinentes e adequadas às necessidades das partes interessadas, a saber, regras de faturação eletrónica mais claras, mais simples e mais harmonizadas.

Em alguns domínios, como a melhoria das atividades de controlo fiscal e a promoção das PME, os resultados foram positivos, mas inferiores ao seu potencial.

A avaliação identificou igualmente uma lacuna decorrente da Segunda Diretiva Faturação, a saber, a falta de clareza sobre os BCAT. Além disso, surgiram outras questões não derivadas da Segunda Diretiva Faturação, mas impostas a nível nacional, como regras de arquivo complexas e requisitos nacionais em matéria de comunicação eletrónica de informações.

No que diz respeito aos BCAT, seria necessário fornecer clarificações suplementares, a fim de resolver a lacuna acima referida. No entanto, é pouco provável que essas clarificações possam ser fornecidas no texto legislativo. Isto acontece porque os BCA têm como objetivo abranger muitos e variados tipos de processos empresariais e qualquer definição incluída na diretiva limitaria o seu âmbito de aplicação e correria o risco de se tornar obsoleta, devido ao

progresso tecnológico. Por outro lado, as autoridades fiscais parecem atribuir menor importância ao rigor das regras de integridade e autenticidade devido à introdução de requisitos de comunicação eletrónica de informações. Por último, tal poderia implicar encargos adicionais para as empresas, especialmente as PME. Por conseguinte, seria oportuno refletir se a clarificação do BCAT poderia ser mais bem alcançada através de notas explicativas da Comissão e da partilha de boas práticas nos Estados-Membros. Estas iniciativas poderiam ser acompanhadas de alguns esclarecimentos adicionais sobre a definição jurídica de faturas eletrónicas.

Quanto às regras de arquivo, domínio que as empresas consideram complexo, seria difícil intervir a nível da UE, uma vez que os requisitos pormenorizados relativos à armazenagem das faturas são estabelecidos pelos Estados-Membros. Com o desenvolvimento de soluções digitais, a reflexão neste domínio poderia centrar-se, por exemplo, na eventual utilidade de se desenvolver uma norma para um serviço europeu de computação em nuvem para o armazenamento de faturas.

No que diz respeito ao controlo fiscal, de acordo com as autoridades fiscais e as partes interessadas, as regras de faturação correntes estão em consonância com as necessidades das atividades de controlo fiscal e pouco mais podem contribuir para a melhoria do controlo fiscal. Assim, qualquer eventual alteração da Diretiva IVA para este efeito não traria grande valor acrescentado. Em vez disso, muitas autoridades fiscais estudam atualmente a forma de aceder aos dados relativos às operações sem terem de aceder física ou eletronicamente às faturas, o que permitiria introduzir requisitos em matéria de comunicação eletrónica de informações eficazes e em tempo real.

O principal objetivo de possíveis melhorias suplementares para promover as PME teria de ser em relação à contabilidade de caixa. Contudo, o sistema de contabilidade de caixa é globalmente avaliado de forma positiva pelas partes interessadas e não foram assinalados quaisquer problemas emergentes.

No que se refere à redução limitada dos encargos administrativos, esta deve-se principalmente à menor utilização da fatura eletrónica estruturada. Foi esta a opção estratégica feita na Segunda Diretiva Faturação. Uma abordagem mais radical que tivesse em conta apenas as faturas eletrónicas estruturadas como documento válido exigiria alterações à legislação em vigor.

Em conclusão, as autoridades fiscais e as partes interessadas consideram que as regras de faturação introduzidas pela Segunda Diretiva Faturação funcionam bem, não tendo sido identificados quaisquer problemas de maior. No contexto da luta contra a fraude e tendo em conta a evolução tecnológica e as tendências recentes em alguns Estados-Membros em matéria de faturação eletrónica e de comunicação eletrónica de informações, a Comissão, juntamente com os Estados-Membros, analisará se o potencial da faturação eletrónica pode ser mais divulgado a nível da UE. A Comissão lançará igualmente uma reflexão sobre os requisitos em matéria de comunicação eletrónica de informações, em especial sobre o impacto no mercado interno decorrente das diferentes regras aplicáveis nos Estados-Membros.