

## Informação

### Descrição dos Factos

1. A questão colocada consubstancia-se em saber se uma fatura emitida e enviada por via eletrónica com aposição de uma assinatura eletrónica avançada, baseada num certificado não qualificado, pode ser considerada uma fatura eletrónica emitida de forma legal para efeitos do Código do IVA.
2. A requerente refere o facto de uma assinatura eletrónica poder ser baseada num certificado qualificado ou apenas num certificado avançado, residindo a principal distinção entre ambos, no facto de só o certificado qualificado ser emitido obrigatoriamente por uma entidade certificadora credenciada por uma autoridade independente (em Portugal o GNS), expondo que só a este certificado a lei atribui força probatória de documento particular assinado, nos termos do artigo 376.º do Código Civil (cfr. art.º 2.º, alínea q) e 3.º, n.º 2, ambos do Decreto-Lei 290-D/99, de 2 de agosto.
3. Mais refere que a Diretiva 2006/112/CE (com a redação que lhe foi dada pela Diretiva 2010/45/CE) determina que os Estados membros passem a exigir que as assinaturas eletrónicas para efeitos de faturação eletrónica sejam baseadas exclusivamente em certificados qualificados.
4. Refere, ainda, que "() a transposição da citada Diretiva para o Direito nacional () não procedeu à indicação expressa do tipo de certificado que deveria ser aposto à assinatura eletrónica avançada, não especificando, portanto, conforme impõe a Diretiva, que o certificado que tem de ser utilizado para cumprir os requisitos da faturação eletrónica é apenas o qualificado".
5. Enquanto entidade certificadora, entende que deve "()" emitir exclusivamente assinaturas eletrónicas avançadas baseadas em certificados qualificados, conforme resulta expressamente do teor da citada Diretiva bem como da informação escrita relativa a faturação eletrónica que" lhe "foi enviada pela entidade supervisora - Gabinete Nacional de Segurança da Presidência do Concelho de Ministros."
6. Entende, também, que só a aposição de uma assinatura eletrónica avançada, baseada num certificado qualificado cumpre os requisitos exigidos à faturação eletrónica. No entanto, atendendo a que o n.º 10 do art.º 36.º do CIVA não é claro quanto a esta exigência, coloca as seguintes questões:
  - i) Uma fatura eletrónica pode ser assinada eletronicamente por um terceiro que não o seu emitente?
  - ii) Se uma terceira entidade disponibilizar uma aplicação de faturação, para terceiros emitirem as suas faturas, pode a entidade que disponibiliza a aplicação ser considerada emitente das faturas, mesmo que não assuma contratualmente qualquer responsabilidade pela informação colocada nas faturas que vai assinar?
  - iii) A assinatura eletrónica avançada utilizada para efeitos de faturação eletrónica terá obrigatoriamente de ser baseada num certificado qualificado, conforme obriga o art.º 233.º n.º 2, a) da Diretiva 2006/112/CE ou pode ser utilizada uma assinatura eletrónica avançada baseada num certificado não qualificado?
  - iv) É possível deduzir o IVA caso a fatura esteja assinada com uma assinatura eletrónica avançada baseada num certificado não qualificado?
  - v) Se for aceitável em Portugal a utilização, para efeitos de faturação eletrónica, de assinaturas eletrónicas avançadas baseadas num certificado não qualificado, como é possível garantir que as

faturas eletrónicas assim emitidas sejam aceites no âmbito da EU, quando a legislação desses países exige expressamente a aposição de um certificado qualificado?

#### Enquadramento Legal

7. A possibilidade de emissão de faturas por via eletrónica está prevista no n.º 10 artigo 36.º do Código do IVA, o qual foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2010/45/UE, do Conselho, de 13 de julho, tendo esta alterado a Diretiva 2006/112/CE, do conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

8. Assim, na sequência das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, o n.º 10 do artigo 36º do Código do IVA (CIVA), passou a estabelecer que "As faturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por via eletrónica 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, considerando-se cumpridas essas exigências se adotada, nomeadamente, uma assinatura eletrónica avançada ou um sistema de intercâmbio eletrónico de dados."

9. Também o Decreto-lei nº 196/2007, de 15 de maio, que regula as condições técnicas para a emissão, conservação e arquivamento das faturas emitidas por via eletrónica, foi objeto de alterações determinando o seu artigo 3.º que os sujeitos passivos podem adotar tal procedimento, desde que aceite pelo destinatário e, desde que seja garantida a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e a legibilidade, da fatura eletrónica.

10 Para o efeito entende-se por: i) "fatura eletrónica" uma fatura que contenha os elementos referidos nos artigos 36.º ou 40.º, n.º 2, do CIVA e que tenha sido emitida e recebida em formato eletrónico; ii) "autenticidade da origem" a comprovação da identidade do fornecedor ou prestador ou do emitente da fatura; iii) "Integridade do conteúdo" o facto de o conteúdo da fatura não ter sido alterado.

11. Resulta das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, que a garantia da autenticidade da origem e a integridade do conteúdo, passaram a poder ser asseguradas, para além da aposição de uma assinatura eletrónica avançada nos termos do Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto e da utilização de um sistema de intercâmbio eletrónico de dados nas condições do "Acordo tipo EDI europeu", através de qualquer sistema de controlo de gestão, que crie uma pista de auditoria fiável entre as faturas e as transmissões de bens ou prestações de serviços.

12. Não obstante a possibilidade dada aos sujeitos passivos de poderem optar por qualquer sistema de controlo de gestão, na condição de este criar uma pista de auditoria fiável, mantém-se, no que concerne ao sistema da assinatura digital (cfr n.º 4 do artigo 3.º do Decreto-Lei 196/2007, de 15 de maio), a remissão para o Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto, alterado pelos Decretos-Lei n.ºs 62/2003, de 3 de abril, 165/2004, de 6 de julho, 116-A/2006, de 16 de junho, e 88/2009, de 9 de abril.

13. Importa, assim, referir que o Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto, regula a validade, eficácia e valor probatório dos documentos eletrónicos, a assinatura eletrónica e a atividade de certificação de entidades certificadoras estabelecidas em Portugal.

14. Por sua vez estabelece três modalidades de assinaturas eletrónicas: i) a assinatura eletrónica; ii) a assinatura eletrónica avançada e; iii) a assinatura eletrónica qualificada, que correspondem a diferentes graus de segurança e fiabilidade.

15. Mais se infere da leitura do preâmbulo do citado diploma que as assinaturas eletrónicas qualificadas emitidas por entidade certificadora credenciada têm força probatória de documento particular assinado, nos termos do artigo 376.º do Código Civil, enquanto as restantes modalidades de

assinatura eletrónica são livremente apreciadas pelo tribunal.

16. No que respeita à Diretiva do IVA (2006/112/CE, com as alterações introduzidas pela Diretiva n.º 2010/45/EU), a mesma estabelece no seu artigo 233.º n.º 2 alínea a) que a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo de uma fatura eletrónica é garantida, nomeadamente, através de assinatura eletrónica avançada, na aceção do ponto 2 do artigo 2.º da Diretiva 1999/93/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de dezembro de 1999, relativa a um quadro comunitário para as assinaturas eletrónicas, baseada num certificado qualificado e criada por um dispositivo seguro de criação de assinaturas, na aceção dos pontos 6 e 10 do artigo 2.º da Diretiva 1999/93/CE.

17. Conforme se conclui, a Diretiva do IVA estabelece no seu artigo 233.º, n.º 2, alínea a) que ao optar-se pelo procedimento da assinatura eletrónica avançada, esta seja baseada num certificado qualificado.

18. Por outro lado, o n.º 10 do artigo 36.º do CIVA, ao prever a possibilidade de emissão de faturas por via eletrónica, refere que constitui meio de garantia da autenticidade da origem, da integridade do conteúdo e da legibilidade da fatura, a adoção, nomeadamente, de assinatura eletrónica avançada, não especificando, no entanto, que a mesma deva ser baseada num certificado qualificado.

19. Atendendo ao facto de as condições técnicas para a emissão das faturas emitidas por via eletrónica se encontrarem regulamentadas no Decreto-Lei n.º 196/2007, de 15 de junho, importa aferir o que a este respeito este diploma estabelece.

20. Conforme alínea a) do n.º 4 do artigo 3.º do citado diploma, considera-se garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo das faturas emitidas por via eletrónica, através, nomeadamente, do procedimento da aposição de uma assinatura eletrónica avançada nos termos do Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de Agosto.

21. Conforme exposto, não obstante a Diretiva do IVA exigir que a assinatura eletrónica avançada seja baseada num certificado qualificado, a legislação nacional não faz qualquer referência à exigência do mesmo.

22. De qualquer forma é preciso salientar que os destinatários das diretivas são os Estados membros e, deste modo, são estes que ficam diretamente vinculados às obrigações impostas pelas diretivas. Aos particulares, nomeadamente às empresas, apenas indiretamente lhes pode ser exigido o cumprimento das obrigações constantes das diretivas, através da respetiva transposição para o direito nacional. É este o entendimento do TJUE consagrado em vários acórdãos, v.g. o Acórdão de 26.2.86 (Processo 152/84, Marshall), negando às diretivas o chamado efeito horizontal.

23. Conforme esclarece Isabel M.T. de Carvalho in "Noções Fundamentais de Direito Comunitário", Ecla Editora, Porto, 1993, pag.127, "considerando que a intervenção do direito nacional é fundamental para determinar o nascimento de obrigações na esfera dos particulares, tornando-se fonte directa, enquanto o direito comunitário se assume como fonte indirecta. Assim as directivas apenas poderão impor obrigações aos Estados".

24. Assim, estando a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) sujeita ao princípio da legalidade, não pode impor regras aos sujeitos passivos nacionais que não constem da legislação interna.

25. No que respeita à aplicação das regras de faturação, informa-se que a emissão da fatura deve obedecer às disposições dos artigos 29.º, 36.º do Código do IVA (CIVA), sempre que, de acordo com as regras de localização, a operação se considere localizada no território nacional.

26. A emissão da fatura deve, ainda, obedecer às citadas disposições legais quando a operação se considere localizada noutro Estado membro da União Europeia e o fornecedor dos bens ou serviços

seja um sujeito passivo com a sede, estabelecimento estável, em território nacional, a partir do qual a operação é realizada e o devedor do imposto for o adquirente dos bens ou serviços.

27. De referir que sobre a aplicação das regras de faturação foram divulgadas instruções administrativas através do ofício circulado n.º 30136, de 19.11.2012, desta Direção de Serviços.

Conclusão

28. Face ao exposto, e relativamente às questões suscitadas, podemos concluir:

i) Sendo uma assinatura eletrónica o resultado de um processamento eletrónico de dados suscetível de constituir objeto de direito individual e exclusivo e de ser utilizado para dar a conhecer a autoria de um documento eletrónico, conforme definição constante no artigo 2.º do Decreto-lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto, não pode uma fatura eletrónica ser assinada eletronicamente por um terceiro;

ii) Uma entidade que disponibilize uma aplicação de processamento de faturação, para terceiros emitirem as suas faturas, não pode ser considerada emitente das mesmas;

iii) De acordo com o disposto quer no n.º 10 do artigo 36.º do CIVA, quer na alínea a) do n.º 4 do artigo 3.º do Decreto-Lei 196/2007, de 15 de junho, considera-se garantida a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e a legibilidade de uma fatura eletrónica, se adotada, nomeadamente, uma assinatura eletrónica avançada, não sendo exigível que a mesma seja baseada num certificado qualificado;

iv) Por sua vez, conforme artigo 19.º, n.º 6 do CIVA, consideram-se passadas sob a forma legal as faturas que contenham os elementos previstos, no que ao caso concerne, no artigo 36.º do CIVA.

v) Quanto às regras de faturação as mesmas devem obedecer às disposições dos artigos 29.º e 36.º do Código do IVA (CIVA), nas situações referidas nos pontos 25 e 26 da presente informação.

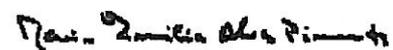
#### **Parecer de Director de Serviços**

Concordo. À Consideração do Sr. Subdiretor-geral.

#### **Despacho de Subdirector-Geral, por delegação do Director Geral**

Concordo. Comunique-se.

O Director de Serviços de IVA

  
(Maria Emília Alves Pimenta)