



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O impacto do E-invoicing e do E-reporting na operação do Sistema do IVA

Análise de aspetos selecionados da Proposta ViDA

Maria Inês de Carvalho Monteiro e Forray de Barros

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O impacto do E-invoicing e do E-reporting na operação do Sistema do IVA

Análise de aspetos selecionados da Proposta ViDA

Maria Inês de Carvalho Monteiro e Forray de Barros

Orientador: Prof. Doutor Miguel Correia

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023

Agradecimentos

À minha família por sempre acreditar em mim.

Aos meus amigos por fazerem este caminho comigo e me incentivarem e ajudarem a ser sempre melhor.

Ao meu Orientador, Prof. Doutor Miguel Correia, pelo tempo disponibilizado e por todo o conhecimento passado durante este meu percurso. De realçar as suas fundamentais orientações, das quais muito beneficiei, especialmente na matéria da fatura eletrónica, a nível nacional e europeu.

Um muito obrigada.

Resumo/Abstract

Esta dissertação vai explorar o impacto do E-invoicing e do E-Reporting na operação do Sistema do IVA, focando-se, após o necessário enquadramento, na análise da nova proposta da União Europeia, denominada de *VAT in the Digital Age*, mais conhecida como ViDA. Esta proposta divide-se em três partes. A nossa análise irá incidir apenas sobre uma delas, atento o impacto particularmente significativo no tema abordado nesta tese, os *Digital Reporting Requirements*, ou DRR, que dizem respeito à forma como as transações são comunicadas e reportadas às autoridades tributárias.

Numa fase inicial vamos perceber a importância da fatura neste processo e mais especificamente da fatura eletrónica, uma vez que vai estar diretamente relacionada com a forma de reporte. Para além disso, é importante compreendermos como se operou a introdução da fatura eletrónica nos Sistemas do IVA. Como veremos, esta compreensão exige que avaliemos a importante experiência da América Latina neste domínio, para depois nos focarmos na sua introdução inicial na União Europeia no âmbito das transações com entidades públicas.

Compreendida a fatura eletrónica e a sua evolução, iremos debruçar-nos sobre os diferentes modelos de reporte que existem e sobre a proposta ViDA no que diz respeito à criação de *Digital Reporting Requirements* ao nível da União Europeia e às alterações esperadas à Diretiva IVA. Para além disso, irão analisar-se os custos, benefícios e as vantagens que se esperam com a sua implementação.

Por fim, por forma a compreendermos o *status quo* no qual se inserirão as inovações propostas pela ViDA, assim melhor avaliando a sua viabilidade prática, vamos fazer uma análise de direito comparado, expondo os modelos de alguns países como o Brasil e o Chile, na América do Sul; e a Itália, a Espanha, a França e Portugal, na Europa.

Palavras-Chave: IVA; E-reporte; E-fatura; ViDA.

This dissertation will explore the European Union's new proposal, called VAT in the Digital Age, better known as ViDA. The proposal is divided into three parts, but our analysis will focus on just one of them, the Digital Reporting Requirements, or DRR, which concerns the way transactions are communicated and reported to the tax authorities.

Initially, we will understand the importance of the invoice in this process and more specifically the electronic invoice, which is really connected to the way reporting is implemented. Furthermore, it is important to make a short introduction to the beginnings of the electronic invoicing process, which began in Latin America, and then to its introduction in the European Union in the context of the transactions involving public entities.

Then, we will look at the different reporting models that exist; the proposal regarding the creation of Digital Reporting Requirements at the European Union level; and the expected changes to the VAT Directive. The costs, benefits and advantages expected from this implementation will also be analyzed.

Finally, to better understand the current *status quo*, we will do a comparative law analysis focusing on the analysis of the models of some countries such as Brazil and Chile, in South America; and France, Italy, Spain and Portugal, in Europe.

Keywords: VAT; E-reporting; E-invoicing.

Esta dissertação segue as regras de estilo da Católica *Law Review*.

Índice

Agradecimentos	4
Resumo/Abstract	5
Lista de Siglas, Abreviaturas e Acrónimos	2
1. IVA e a importância da fatura.	3
1.1 O incumprimento das formalidades e o direito à dedução.	5
1.2 A importância da substancialidade da fatura	6
2. E-invoicing Vs Fatura em papel.....	9
2.1. Enquadramento	9
2.2. O Conceito de “Fatura Eletrónica” em Portugal.....	9
2.3. O Regulamento 910/2014	13
2.4. A Diretiva IVA e o conceito de “Fatura Eletrónica”	16
2.5. Conclusões: O atual conceito de faturação eletrónica no Direito Europeu e em Portugal.....	19
3. E-invoicing e E-reporting	20
3.1. América Latina	21
3.2. União Europeia	22
4. Digital Reporting Requirements	24
5. ViDA – VAT in the Digital Age.....	26
5.1. Digital Reporting Requirements – Harmonização na UE	27
5.2. E-invoicing e E-reporting– possíveis alterações à Diretiva IVA	28
5.3. Custos e Benefícios e Desafios	30
6. Países - Medidas atuais e futuras.....	33
6.1. Chile.....	33
6.2. Brasil.....	34
6.3. Itália.....	35
6.4. Espanha.....	36
6.5. França	37
6.6. Portugal.....	38
7. Conclusões	40
Bibliografia	42

Lista de Siglas, Abreviaturas e Acrónimos

União Europeia - UE
Imposto sobre Valor Acrescentado - IVA / VAT
Business-to-Business - B2B
Business-to-Consumer - B2C
Business-to-Government - B2G
Diretiva IVA - DIVA
Código do IVA – CIVA
Autoridade Tributária - AT
Estados Membros – EM
Intercâmbio eletrónico de dados – EDI
VAT in the Digital Age - ViDA
Pequenas e médias empresas - PME
Digital Reporting Requirements – DRR
E-invoicing – EI
Real-time reporting – RTR
Pan-European Public Procurement Online – PEPPOL
EC Purchases / Sales lists – ESPL
Tecnologias de Informação – IT

1. IVA e a importância da fatura.

Antes de abordarmos o objeto central desta tese, ou seja, o *e-invoicing* e o *real time reporting*, impõe-se um breve enquadramento ao papel desempenhado pela fatura na operação de um imposto como o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), tal como implementado na União Europeia e, por decorrência, em Portugal.

O IVA é um imposto sobre o consumo e, por isso, o seu funcionamento tem como base o método subtrativo indireto ou, por outras palavras, o método do crédito do imposto. Quer isto dizer que o apuramento do saldo final se dá através da dedução do imposto que foi suportado nas compras ao imposto liquidado nas vendas. O resultado deste cálculo é que vai definir se o operador económico tem imposto a receber ou a pagar ao Estado. Se o saldo for positivo, então tem de pagar ao Estado a diferença. Se negativo, fica com um crédito sobre este¹. Através deste mecanismo consegue-se a neutralidade do imposto, princípio fundamental do IVA.

Este direito à dedução está vinculado a certos requisitos, quer formais, quer de substância, sendo o requisito da apresentação de fatura ou documento equivalente, tal como refere a alínea a) do artigo 178 da Diretiva IVA (DIVA), um verdadeiro alicerce para o funcionamento do modelo do IVA implementado na Europa².

Para além de constituir, por via de regra, uma condição central para o direito à dedução, a fatura desempenha outras funções de relevo no imposto, tais como no campo da incidência, da exigibilidade do imposto, ou do auxílio à determinação das taxas aplicáveis ao valor tributável, tendo em conta o serviço prestado ou o bem transacionado. Valor tributável esse que será, tal como o próprio nome IVA implica, o “valor acrescentado” pelo operador na sua fase do processo produtivo.

As formalidades da fatura têm sofrido diversas alterações ao longo dos anos. Inicialmente, os EM conseguiam adicionar a obrigatoriedade de elementos para além dos

¹ Cfr. ANDRADE LOPES, Augusta; SEIXAS, Osvaldo e; BATISTA RÚBEN, Pedro, 2022, “Importância da Fatura no Edifício do IVA: A Formalidade da Substância e a Substantialidade na Forma” in Cadernos do IVA 2022, Sérgio Vasques (coord.), Almedina, p. 77

² Cfr. Diretiva 2006/112/CE.

definidos pela Diretiva 2001/115/CE³, mas, desde 2004, isso mudou. Os requisitos obrigatórios estão descritos no artigo 226 da DIVA. Há, portanto, uma harmonização no que diz respeito ao conteúdo da fatura, embora não se possa dizer o mesmo sobre a modalidade de emissão.

Neste sentido, passemos a enumerar os elementos que não podem faltar numa fatura para que seja considerada válida para efeitos de IVA:

- 1) *“A data de emissão da factura;*
- 2) *O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a factura de forma unívoca;*
- 3) *O número de identificação para efeitos do IVA (...) ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;*
- 4) *O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário (...);*
- 5) *O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;*
- 6) *A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;*
- 7) *A data em que foi efectuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços (...);*
- 8) *O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;*
- 9) *A taxa do IVA aplicável;*
- 10) *O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente directiva exclua esse tipo de menção (...);”*⁴

Existem, contudo, algumas exceções, que permitem aos EM invocar a necessidade de requisitos para além dos acima enumerados, tal como refere o artigo 273 da DIVA. A sua aplicabilidade depende da necessidade de se “*garantir a cobrança exacta do IVA*” e “*evitar a fraude*”, não podendo resultar na promoção de qualquer tipo de desigualdade, isto é, o tratamento tem de ser o mesmo para as transações domésticas, assim, como para as intra-comunitárias. Não se pode revelar um entrave ao comércio intracomunitário.

³ As alterações introduzidas por esta diretiva têm como objetivo harmonizar a faturação no IVA.

⁴ Existem outras formalidades descritas no artigo 226 e no artigo 226-A, para além das enumeradas, mas dizem respeito a casos específicos.

A transposição das normas da DIVA, no que diz respeito a este tema, estão no artigo 36 do código nacional que rege este imposto, isto é, o Código do IVA (“CIVA”). O seu número 5, alínea b) difere em parte do nº6 do artigo 226 da DIVA. Neste sentido, e tal como foi mencionado acima, o nº 6 diz-nos que se deve mencionar na fatura a quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza da prestação dos serviços, enquanto no CIVA, a alínea b) do nº5 do artigo 36 refere “*A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável (...)*”. A redação do artigo português é mais concreta, no sentido em que acrescenta que é necessária a apresentação de elementos específicos à determinação da taxa aplicável e também a denominação usual dos bens transmitidos ou da prestação de serviços. De acordo com as decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), podemos, no entanto, concluir que não há assim tanta diferença entre os dois artigos⁵. A lei portuguesa não requiere novos elementos, procura apenas que estes promovam uma informação mais detalhada, de forma a permitir dar à AT uma melhor visão da transação.

E se estas regras formais não forem seguidas, poderá mesmo assim o operador económico deduzir o imposto?

1.1 O incumprimento das formalidades e o direito à dedução.

A abertura que o artigo 273 da DIVA dá aos EM conduz a que muitos casos relacionados com as formalidades da fatura terminem no TJUE. A jurisprudência tem decidido no sentido contrário ao da dependência de outros requisitos para além dos elencados e descritos acima. Quer isto dizer que apesar dos EM poderem adicionar requisitos à fatura que lhes permitam apurar o exato imposto a pagar e evitar crimes fiscais e, repisa-se, apenas se com estes propósitos, estes não podem impedir a futura dedução do imposto à qual os operadores económicos vão ter direito⁶. A neutralidade do IVA não pode ser colocada em causa.

Apesar disso, os EM podem sancionar os sujeitos passivos pelo incumprimento das formalidades adicionais desde que se assegure o princípio da proporcionalidade, ou

⁵ Acórdão do TJUE, 18 de fevereiro de 2016, Caso Barlis 06, processo C-516/14, nº39.

⁶ Acórdão do TJUE, 11 de dezembro de 2014, Caso Idexx Laboratories Italia Srl, processo C-590/13, nº40.

por outras palavras, o “*montante da sanção não vai além do necessário para atingir os objetivos que consistem em assegurar a exata cobrança do imposto e prevenir a fraude*”⁷. A jurisprudência diz, também, que apenas no caso de não ser possível assegurar o controlo e fiscalização por parte das autoridades tributárias, é que se pode abrir a porta à possibilidade de negar o direito à dedução, mas não sem que, antes disso, o sujeito passivo tenha a oportunidade de retificar a fatura com todos os elementos obrigatórios a ela adjacentes e, conseqüentemente, se mantenha apta a cumprir o seu propósito.

A este propósito, sublinhamos em particular o Acórdão Barlis, no sentido em que é a primeira decisão do TJUE que esclarece o quanto a substância da fatura é muito mais importante do que os requisitos formais e por isso é o fator determinante para o direito à dedução⁸. As AT são agora obrigadas a olhar para muito mais do que apenas a fatura.

1.2 A importância da substancialidade da fatura

Tal como já foi referido anteriormente, um documento é considerado uma fatura para os devidos efeitos em sede de IVA, não só se preencher certas formalidades como as enumeradas previamente, mas também, e principalmente, se for válida quanto à sua substância. Notamos que pode, também, estar sujeita a outras obrigações formais, acessórias ou instrumentais. O mais importante, repisa-se, é que a fatura tenha substância.

Neste sentido, é importante compreender a expressão “fatura falsa” e o seu significado. Como sabemos, o direito à dedução do IVA depende, regra geral, da existência de uma operação económica abrangida pelo âmbito de incidência do imposto e não sujeita a uma isenção incompleta. Ao utilizarmos o conceito, estamos a referir-nos a faturas relacionadas com operações económicas que não aconteceram e, por isso, não dão lugar a tributação, nem direito à dedução. É importante notar que não há aqui nenhum problema relacionado com requisitos de forma, mas apenas com requisitos de substância. Conforme já sublinhado pelo Supremo Tribunal Administrativo “*não há que confundir*

⁷ Cfr. ANDRADE LOPES, Augusta; SEIXAS, Osvaldo e; BATISTA RÚBEN, Pedro, 2022, “Importância da Fatura no Edifício do IVA: A Formalidade da Substância e a Substancialidade na Forma” in Cadernos do IVA 2022, Sérgio Vasques (coord.), Almedina, p. 86.

⁸ O Acórdão do TJUE, mais especificamente o Caso Barlis (processo C-516/14) refere no seu nº43: “(...) a Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.os 6 e 7, da Diretiva 2006/112, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos.”

entre vícios formais das faturas e falsidade de faturas”⁹. Se não há uma operação económica, não há substância.

É importante discernir os problemas associados a vícios formais e a vícios de substância porque para além dos diferentes resultados que geram, também se aplicam diferentes regras de prova. Se estivermos perante problemas na formalidade da fatura, cabe ao sujeito passivo a prova do cumprimento dos mesmos, para ter acesso à dedução do imposto. Por outro lado, e tal como refere o artigo 74 da Lei Geral Tributária, se o que está em causa é a existência ou não da operação, isto é, a substância, então fica a cargo da AT a prova de que a fatura existe na realidade ou não. Se a AT provar que há inexistência de fatura, então, consequentemente, não haverá direito à dedução.

Este constante foco na existência de substância pode deixar dúvidas no que diz respeito à efetiva necessidade do documento em si. Será possível deduzir o imposto sem a fatura, se for possível provar que a operação económica que dá esse direito existiu?

Se analisarmos as conclusões do TJUE, sobre o Acórdão Wilo Salmson France, de 22 Abril de 2021, relativas à questão “*possuir uma fatura é condição essencial para o direito à dedução de uma empresa?*”, podemos retirar que é exigida a retificação da fatura. Assim, para exercer o direito, para além da existência de substância, terá de existir um documento/fatura, ainda que esta não cumpra todos os requisitos formais. Relativamente a este assunto, notamos que os autores Augusta Andrade Lopes, Osvaldo Seixas e Pedro Batista Rúben¹⁰ frisam que “*a fatura, embora sendo um requisito global de forma para efeitos do exercício do direito à dedução, comporta em si mesma alguns elementos com natureza de substância*”.

Em suma, o princípio fundamental do IVA é a sua neutralidade, o que significa que o imposto calculado com base no valor acrescentado pelo operador económico vai posteriormente permitir-lhe o seu direito à dedução. Este direito à dedução tem requisitos substanciais e formais, para além da necessidade da existência de operação económica e de fatura. Esta, por seu lado, tem alguns elementos essenciais, tais como a data, taxas de IVA aplicáveis, montante sujeito a imposto, entre outros. Além disso, apresenta outras informações como nome dos sujeitos passivos ou até descrições das transações efetuadas.

⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo do Processo nº 021103, de 22 de Janeiro de 1997.

¹⁰ ANDRADE LOPES, Augusta; SEIXAS, Osvaldo e; BATISTA RÚBEN, Pedro (2022), p. 103.

Os EM membros têm a possibilidade de adicionar requisitos formais às suas faturas, desde que a sua justificação seja o acesso à cobrança exata do imposto ou o objetivo de evitar a fraude. No entanto, o não cumprimento destes requisitos não pode ser impeditivo do exercício do direito à dedução. Existe a possibilidade de retificar faturas. As AT podem aplicar sanções, desde que proporcionais, isto é, as necessárias para a cobrança do imposto.

Por fim, e mais importante, a importância da existência da operação económica, sendo que aqui a fatura opera como um verdadeiro requisito de substância. Para ter a possibilidade de deduzir o imposto, a sua apresentação é obrigatória.

2. *E-invoicing* Vs Fatura em papel

2.1. Enquadramento

Com o passar dos anos cada vez mais entramos na era digital e há por isso uma necessidade de adaptação do quadro normativo aplicável para acompanhar a dinâmica do mercado, bem como os processos de gestão e controlo do sistema fiscal por parte das administrações tributárias. Em particular, a Diretiva IVA tem vindo a ser gradualmente modernizada, com o objetivo de se adaptar ao novo mercado, introduzindo novas formas de recolha de dados, infraestruturas informáticas e normas de proteção de dados. Assim, também na faturação do IVA se deu uma mudança, passando a existir as faturas eletrónicas, e-fatura ou até *E-invoicing* (EI).

A este ponto da nossa investigação impõe-se, agora, compreender em profundidade o conceito de fatura eletrónica tal como adotado no quadro normativo nacional, bem como as normas europeias em que se baseia, e que delimitam o seu escopo. Esse será o propósito das próximas secções da nossa tese. Começaremos por analisar o conceito de fatura eletrónica em Portugal, para depois nos focarmos no Regulamento Europeu 910/2014 e na Diretiva IVA que, como veremos, desempenham um papel fundamental para melhor compreendermos as normas portuguesas. Depois de examinado o conceito de fatura eletrónica à luz destas fontes, extrairemos as nossas conclusões da análise efetuada.

2.2. O Conceito de “Fatura Eletrónica” em Portugal

Em Portugal, a compreensão do atual regime aplicável à fatura eletrónica exige que recuemos ao Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, que procedeu à regulamentação das obrigações relativas ao processamento de faturas e de outros documentos fiscalmente relevantes e das obrigações relativas à conservação de livros, registos e respetivos documentos de suporte. Este diploma introduziu importantes alterações ao CIVA e revogou outras normas e diplomas onde essas matérias se encontravam dispersas¹¹.

¹¹ Sobre este tema cfr., em particular, Ofício-circulado n.º 30211/2019, de 15/03 (versão retificada em 28/03/2019) relativo ao Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro - Alterações ao Código do IVA; e o

Há alguns elementos introduzidos, alterados ou revistos por este diploma, que têm particular relevância para o tema em estudo na nossa tese. Primeiro, o próprio conceito de fatura. Assim, no conceito de “fatura”, o artigo 2.º do Decreto-Lei inclui a própria fatura ou fatura-recibo, a fatura simplificada e o documento retificativo de fatura¹². Com particular relevo para a nossa tese, neste artigo, na sua alínea d), define-se “Fatura eletrónica”, como uma “fatura que tenha sido emitida e recebida em formato eletrónico”.

Nesta norma, nas suas alíneas a) e e), o nosso legislador introduz ainda os conceitos de “Autenticidade da origem” e “Integridade do conteúdo”, definindo o primeiro como “a comprovação da identidade do fornecedor dos bens ou do prestador dos serviços”. Já no que toca ao segundo, diz-nos o nosso legislador que integridade do conteúdo significa o “facto de o conteúdo da fatura e demais documentos fiscalmente relevantes não ter sido alterado”.

Neste sentido, determina este importante Decreto-Lei, no seu artigo 6.º, que *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, os quais devem estar devidamente documentados, atualizados e disponíveis para consulta pela AT.*

Finalmente, considera fatura eletrónica uma fatura que tenha sido emitida e recebida em formato eletrónico, em moldes idênticos ao anterior Decreto-Lei n.º 196/2007, de 15 de maio. Já no que diz respeito ao seu processamento, o artigo 3.º do

Ofício-circulado n.º 30213/2019, de 01/10, relativo ao Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro - Processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes. Conservação de livros, registos e respetivos documentos de suporte. Cfr., também, Respostas às questões mais frequentes relativas às novas regras de faturação (Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro), disponíveis em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Novas_regras_faturacao/Documents/FAQ_DL_28_2019_2019_10_01.pdf (último acesso a 6 de outubro 2023).

¹² Por outro lado, no conceito de “Documentos fiscalmente relevantes” inclui os documentos de transporte; recibos; e quaisquer outros documentos emitidos, “independentemente da sua designação, que sejam suscetíveis, nomeadamente, de apresentação ao cliente e que possibilitem a conferência de mercadorias ou de prestação de serviços”. Cfr. Art. 2º alínea b) do DL 28/2019.

Decreto-Lei elenca os meios legalmente admissíveis para processar faturas e outros documentos fiscalmente relevantes¹³.

Sublinha-se, também, que as faturas e demais documentos fiscalmente relevantes podem ser elaborados pelos adquirentes dos bens ou serviços (“auto-faturação”), nos termos do disposto no n.º 11 do artigo 36.º do Código do IVA, ou por um terceiro, em nome e por conta do sujeito passivo, sendo, em qualquer dos casos, responsável pela sua emissão e veracidade do conteúdo o sujeito passivo que transmitiu os bens ou prestou os serviços¹⁴.

Note-se que no seu artigo 7.º, o Decreto-Lei estabelece alguns dos requisitos a observar no processamento de faturas e demais documentos fiscalmente relevantes¹⁵. Destes documentos deve constar um código de barras bidimensional (código QR) e um código único de documento.

Dispõe-se, ainda, no n.º 1 do artigo 12.º do Decreto-Lei, que as faturas, em linha com o disposto no n.º 10 do artigo 36.º do CIVA e demais documentos fiscalmente relevantes podem, ***mediante aceitação pelo destinatário***, ser emitidos ***por via eletrónica***. Em suma, as faturas só podem ser emitidas em formato eletrónico se o destinatário da fatura o aceitar. De frisar desde já que a UE pretende eliminar esta obrigatoriedade com a sua nova proposta *VAT in the Digital Age* (ViDA), como iremos ter oportunidade de discutir *infra*.

¹³ Estes incluem: *a)* Programas informáticos de faturação, incluindo aplicações de faturação disponibilizadas pela AT; *b)* Outros meios eletrónicos, nomeadamente máquinas registadoras, terminais eletrónicos ou balanças eletrónicas; e *c)* Documentos pré-impressos em tipografia autorizada.

¹⁴ Quando o adquirente dos bens ou dos serviços, ou o terceiro, não se encontrem estabelecidos em qualquer Estado membro da União Europeia, o sujeito passivo responsável pela emissão das faturas deve solicitar autorização prévia à AT, por via eletrónica¹⁴, no Portal das Finanças, cuja concessão depende da verificação dos requisitos previstos nos números 3 e 4 do artigo 5.º do Decreto-Lei. Cfr. norma transitória prevista no artigo 45.º, n.º 2, alínea a), do Decreto-Lei.

¹⁵ Em particular, independentemente do meio de processamento, as faturas e demais documentos fiscalmente relevantes devem ser identificados através das respetivas designações, sendo emitidos em uma ou mais séries, convenientemente referenciadas, datados e numerados de forma progressiva e contínua dentro de cada série. O n.º 4 do artigo 7.º estabelece um período mínimo de um ano fiscal para a duração das séries emitidas.

Com particular relevo para a nossa discussão, o diploma esclarece que se considera garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo dos documentos emitidos por via eletrónica se adotado, nomeadamente, um dos procedimentos indicados no n.º 2 daquele preceito:

- “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.”*

De frisar, que conforme a AT esclarece nas suas FAQs, a referência a estes procedimentos ***não impede os sujeitos passivos de adotar outras tecnologias que ofereçam garantias idênticas ou superiores àquelas relativamente à autenticidade da origem e à integridade do conteúdo das faturas***¹⁶.

Note-se que, de acordo com a norma transitória prevista no n.º 10 do artigo 43.º do Decreto-Lei, os procedimentos de aposição de uma assinatura eletrónica avançada ou de aposição de um selo eletrónico avançado poderiam continuar a ser adotados até 31 de dezembro de 2020. ***Este prazo foi sucessivamente alargado até ao presente.*** Cfr., em particular, Despacho 8/2022-XXIII, de 2022-12-13, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, relativo à flexibilização do calendário fiscal, onde se determina, no seu ponto 6, que ***até 31 de dezembro de 2023 sejam aceites faturas em PDF, sendo consideradas como faturas eletrónicas para todos os efeitos previstos na legislação fiscal.***

Em suma, Portugal vive neste momento, e até final do presente ano, uma situação de excecionalidade relativamente aos requisitos impostos para uma fatura qualificar como

¹⁶ Cfr. respostas às questões mais frequentes relativas às novas regras de faturação (Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro), disponíveis em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Novas_regras_faturacao/Documents/FAQ_DL_28_2019_2019_10_01.pdf (último acesso a 6 de outubro 2023).

fatura eletrónica, aceitando, ao que parece resultar da formulação aberta do SEAF¹⁷, uma mera fatura em formato PDF como uma fatura eletrónica para todos os efeitos previstos na legislação fiscal. Surge a questão: Será que este PDF abrange somente os PDFs de faturas emitidos por programas de faturação certificados pela AT, ou uma mera digitalização em formato de PDF de uma fatura em papel transmitida por email qualificará como fatura eletrónica para este efeito?

Dado que este período de (bizarra) excecionalidade aparentemente está prestes a terminar (i.e., a partir de 1 de janeiro de 2024), e para compreendermos em melhor profundidade o conceito de fatura eletrónica, central para os objetivos desta tese, impõe-se agora que entremos com alguma profundidade nas normas europeias que regulam esta matéria.

Começaremos a nossa análise pelo Regulamento 910/2014, para em seguida nos debruçarmos sobre a Diretiva IVA, especialmente sobre o seu artigo 233, pilar para a definição do conceito de fatura eletrónica no contexto do sistema do IVA.

2.3. O Regulamento 910/2014

O Regulamento 910/2014, de 23/7, entrou genericamente em vigor a 01.07.2016, substituindo a Diretiva 1999/93/CE (com as alterações introduzidas pelo Regulamento 1137/2008). Visando desenvolver o mercado interno através da promoção de um nível adequado de segurança dos meios de identificação eletrónica e dos serviços de confiança, o regulamento:

- Estabeleceu as condições em que os Estados-Membros reconhecem e aceitam os meios de identificação eletrónica para identificar pessoas singulares e coletivas no quadro de um sistema de identificação eletrónica notificado;
- Estabeleceu normas aplicáveis aos serviços de confiança, nomeadamente às transações eletrónicas; e

¹⁷ Cfr. Despacho nº8/2022-XXIII, 13 de Dezembro de 2022

- Instituiu um quadro legal para as assinaturas eletrónicas, os selos eletrónicos, os selos temporais, os documentos eletrónicos, os serviços de envio registado eletrónico e os serviços de certificados para autenticação de sítios web.

O Regulamento estabelece o princípio de que não podem ser negados efeitos legais, nem admissibilidade enquanto prova em processo judicial, a um documento eletrónico ou a uma assinatura ou selo eletrónicos, pelo simples facto de se apresentarem em formato eletrónico, consagrando indiretamente uma equiparação tendencial entre o formato eletrónico e o formato em papel ou, dito de outra forma, ***uma ideia de não-discriminação do formato eletrónico em face daquele.***

Dentro do quadro legal que disciplina as assinaturas eletrónicas, o regulamento, após elucidar genericamente assinatura eletrónica como: “os dados em formato electrónico que se ligam ou estão logicamente associados a outros dados em formato eletrónico e que sejam utilizados pelo signatário para assinar”; define assinatura eletrónica avançada como a assinatura eletrónica que obedece aos seguintes requisitos:

- Estar associada de modo único ao signatário;
- Permitir identificar o signatário;
- Ser criada utilizando dados para a criação de uma assinatura eletrónica que o signatário pode, com um elevado nível de confiança, utilizar sob o seu controlo exclusivo; e
- Estar ligada aos dados por ela assinados de tal modo que seja detetável qualquer alteração posterior dos dados.

A assinatura eletrónica qualificada é uma assinatura eletrónica avançada criada por um dispositivo qualificado de criação de assinaturas eletrónicas e que se baseie num certificado qualificado de assinatura eletrónica. Portanto, ***para a assinatura qualificada acrescem dois requisitos: a criação por um dispositivo qualificado e a existência de um certificado também qualificado.***

O dispositivo de criação é o *software ou hardware* configurados, utilizados para criar assinaturas eletrónicas, sendo qualificado aquele que cumpra os requisitos estabelecidos no anexo II do Regulamento, devendo assegurar as condições referidas no

respetivo nº1 e, em especial, que a geração ou a gestão, em nome do signatário, dos dados necessários para a criação de assinaturas eletrónicas sejam efetuadas por um prestador qualificado de serviços de confiança.

O certificado é um atestado eletrónico que associa os dados de validação da assinatura eletrónica a uma pessoa singular e confirma, pelo menos, o seu nome ou pseudónimo. ***Para ser qualificado, deve ser emitido por um prestador de serviços de confiança e satisfazer os requisitos elencados no Anexo I***, entre outros, a indicação de que se trata de um certificado qualificado de assinatura eletrónica, a identidade e local de estabelecimento do prestador qualificado de serviços de confiança que o emitiu e, o código de identidade do certificado associado de modo único àquele prestador.

O prestador qualificado de serviços de confiança é aquele que preste um ou mais do que um serviço de confiança qualificado e ao qual é concedido o estatuto de qualificado pela entidade supervisora. Em particular, na emissão de um certificado qualificado aquele prestador deve verificar, pelos meios adequados e nos termos da legislação nacional aplicável, a identidade e as eventuais características específicas da pessoa singular ou coletiva à qual é emitido o certificado qualificado.

Os prestadores de serviços de confiança atuam como facilitadores do funcionamento do mercado interno, criando ou assegurando um determinado nível de confiança nas transações eletrónicas. Para eles próprios serem confiáveis, devem cumprir os requisitos estabelecidos no regulamento relativos à entidade e aos serviços prestados (art. 24), estando sujeitos a uma avaliação da conformidade por um organismo próprio (art. 3 ponto 18), a supervisão e a auditorias (mínimo a cada 24 meses), constando de lista oficial (“listas de confiança”) de um Estado-Membro¹⁸.

¹⁸ Igualmente, aqueles prestadores devem prestar a qualquer utilizador informações sobre a validade ou a revogação dos certificados qualificados por eles emitidos para cada certificado, a qualquer altura e mesmo após o termo do respetivo prazo de validade, de uma maneira automática que seja fiável, gratuita e eficaz. As revogações devem ser publicitadas no prazo de 24 horas produzindo efeitos com a sua publicação. Por outro lado, os prestadores de serviços de confiança e os serviços por eles prestados, aos quais tenha sido concedido o estatuto de qualificado por uma entidade supervisora de um Estado-Membro são reconhecidos ao nível da UE, permitindo a sua utilização transfronteira e promovendo o mercado interno, bem como criando um mercado europeu para estes prestadores e serviços. Em particular, uma assinatura eletrónica qualificada baseada num certificado qualificado emitido num Estado-Membro é reconhecida como assinatura eletrónica qualificada em todos os outros Estados-Membros e, goza de efeitos legais equivalentes aos de uma assinatura manuscrita (art. 25, nºs 2 e 3).

O Regulamento regula a identificação eletrónica para múltiplas finalidades, ***não exclusivamente fiscais***, a que correspondem diferentes graus de exigência relativamente à segurança e confiança na identificação do utilizador dos meios de identificação. Especifica diferentes níveis de garantia ou segurança para cada meio de identificação que caracterizam o grau de confiança nesse meio na determinação da identidade de uma pessoa, garantindo assim que quem reclama uma determinada identidade é de facto a pessoa a quem essa identidade foi atribuída, baseado em processos, atividades de gestão e controlos técnicos implementados¹⁹.

A assinatura eletrónica qualificada, com os inerentes requisitos, representa o nível máximo de confiança, equivalente à assinatura manuscrita, por assim dizer, mas o qual não deve ser necessariamente o padrão para toda e qualquer transação eletrónica.

A este ponto, considerado o contexto e propósitos do Regulamento 910/2014, a questão que temos de averiguar é qual o grau exigido pela Diretiva IVA para a fatura eletrónica.

2.4. A Diretiva IVA e o conceito de “Fatura Eletrónica”

O artigo 233 da Diretiva IVA estabelece que: “Cada sujeito passivo determina a forma de garantir a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e a legibilidade da fatura”. Esclarece ainda esta norma que o objetivo pode ser atingido mediante quaisquer controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre as faturas e as entregas ou prestações de bens ou serviços. Entende-se, neste contexto, por “autenticidade da origem” a comprovação da identidade do fornecedor ou prestador ou do emitente da fatura e por “integridade do conteúdo” o facto de o conteúdo exigido nos termos da Diretiva não ter sido alterado. Aqui encontramos a base dos conceitos acima apresentados na lei nacional.

Por outro lado, o n.º 2 do mesmo preceito refere que:

¹⁹ Cfr. considerando 16 e o artigo 8 do regulamento.

“Para além do tipo de controlos de gestão descritos no n.º 1, constituem exemplos das tecnologias que garantem a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo de uma factura electrónica:

a) A assinatura electrónica avançada, na acepção do ponto 2 do artigo 2º da Directiva 1999/93/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Dezembro de 1999, relativa a um quadro legal comunitário para as assinaturas electrónicas, baseada num certificado qualificado e criada por um dispositivo seguro de criação de assinaturas, na acepção dos pontos 6 e 10 do artigo 2º da Directiva 1999/93/CE;

b) O intercâmbio electrónico de dados (EDI), tal como definido no artigo 2º do anexo 1 da Recomendação 94/820/CE da Comissão, de 19 de Outubro de 1994, relativa aos aspectos jurídicos da transferência electrónica de dados, quando o acordo relativo a esse intercâmbio preveja a utilização de procedimentos que garantam a autenticidade da origem e a integridade dos dados”.

A redação atual resultou da Diretiva 2010/45/UE20, sendo aplicável desde 01.01.2013, não tendo sofrido alterações desde então. Na altura encontrava-se em vigor a Diretiva 1999/93/CE (revogada e substituída pelo Regulamento 910/2014). Apesar da caracterização da assinatura eletrónica na Diretiva IVA, com referência à anterior Diretiva 1999/93/CE, apontar para o conceito de assinatura qualificada do Regulamento 910/2014, constata-se diferenças importantes entre este e aquela. Em particular, o regulamento densificou, tornando mais exigente muitas das disposições daquela, por outro lado, introduziu alterações substanciais como as referentes ao prestador de serviços de confiança qualificado, emitente do certificado qualificado.

Note-se que, conforme a literatura sublinha, a imposição da obrigatoriedade de utilização da assinatura qualificada pode eventualmente ter efeitos indesejáveis, com um custo acrescido para as empresas, sobretudo PME's e, podendo ter o efeito perverso de desincentivar a utilização da fatura eletrónica.

De facto, nos termos do artigo 233 da Diretiva *incumbe a cada sujeito passivo* determinar a forma de garantir a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e a

²⁰ Esta Diretiva visou, entre outros, consagrar a igualdade de tratamento entre faturas em papel e eletrónicas, sem aumentar os encargos administrativos no tocante à faturação em papel e, promover a utilização das segundas (cfr. considerandos 8 e 9).

legibilidade da fatura. Estas finalidades devem ser asseguradas por ambas as partes, fornecedor e adquirente, para a fatura em suporte papel ou em formato eletrónico, desde o momento da sua emissão até ao final do período de arquivo.

De seguida, o preceito refere em primeiro lugar que: *“Tal objectivo pode ser atingido mediante quaisquer controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fíável entre as facturas e as entregas ou prestações de bens ou serviços”*. Na realidade, esta ligação entre a fatura ou o documento fiscalmente relevante e a operação tributável é a parte mais relevante do ponto de vista fiscal, não só do ponto de vista da sua identificação como da garantia de que *efectivamente* teve lugar. Como nota a Comissão: *“O sujeito passivo pode escolher assegurar a identidade do emitente de uma factura através, por exemplo, de uma assinatura electrónica avançada ou EDI. No entanto, isto é, sem prejuízo do considerando 10 da Directiva 2010/45/UE que declara, primeiro e primordialmente, que as facturas devem reflectir operações reais.”*²¹

O n.º 2 do artigo 233 refere, para além do tipo de controlos de gestão referidos, dois exemplos de tecnologias que garantem a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo de uma fatura eletrónica, sendo indicados como meros exemplos de tecnologias aceites.

Esta também é a posição da Comissão que refere nas notas explicativas: *“As duas opções, uma assinatura eletrónica avançada e EDI, são apenas exemplos de tecnologias de faturação eletrónica para assegurar a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo e não podem ser requisitos obrigatórios. Onde as faturas eletrónicas não preenchem as condições do artigo 233 (2)(a) ou (b) elas podem ainda satisfazer a condição da autenticidade da origem e da integridade do conteúdo através de uma tecnologia alternativa (incluindo por exemplo assinaturas eletrónicas avançadas que não são baseadas num certificado qualificado) ou procedimento”*²².

²¹ Cfr., Comissão Europeia, *Explanatory notes on VAT invoicing rules (Council Directive 2010/45/EU)*, p. 13.

²² *Id.* p. 22.

2.5. Conclusões: O atual conceito de faturação eletrónica no Direito Europeu e em Portugal

A Diretiva IVA adota uma definição abrangente de “fatura eletrónica”. No seu artigo 217 define fatura eletrónica como uma fatura emitida e recebida em qualquer formato eletrónico. Uma definição extremamente abrangente. Esta definição é depois complementada pelos requisitos impostos quanto à autenticidade da origem e integridade da fatura (requisitos artigo 233 da diretiva).

Já a diretiva 2014/55 relativa à faturação eletrónica nos contratos públicos adota uma definição muito mais restrita de fatura eletrónica: fala-se aí de “fatura que foi emitida, transmitida e recebida num formato eletrónico estruturado que permite o seu tratamento automático e eletrónico”. Nesta definição, estamos a falar de dados criados com uma estrutura pré-definida, que são depois enviados do sistema do vendedor para o do comprador. Esta abordagem possibilita que a fatura possa ser importada automaticamente para o sistema do comprador, sem necessidade de inserção manual.

Em suma, como resulta da nossa análise, há uma relativa indefinição do atual conceito de “fatura eletrónica” nas fontes de direito europeu.

Deixando o direito europeu e entrando no direito nacional, especialmente nos artigos 6 e 12 a 14 do Decreto-Lei 28/2019, vemos que estes artigos assentam basicamente na Diretiva IVA, com alguns *twists*, digamos assim, do legislador nacional

O artigo 12º do Decreto-Lei 28/2019 diz-nos que se considera garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo dos documentos emitidos por via eletrónica quando é adotado, nomeadamente, um de três procedimentos:

1. Aposição de uma assinatura eletrónica qualificada
2. Aposição de um selo eletrónico qualificado, nos termos regulamento 910/2014.
3. Acordo tipo EDI europeu (ou seja, sistema de intercâmbio eletrónico de dados)

Repare-se que a palavra “nomeadamente” tem aqui uma papel central, especialmente quando vista à luz da Diretiva IVA. A diretiva IVA (artigo 233) limita-se

a apresentar dois exemplos de “tecnologias” que garantem a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo. Portanto, uma abordagem aberta. Estes exemplos, como a assinatura eletrónica avançada e o EDI, não afastam adoção de outras tecnologias ou processos.

Assim, numa primeira leitura do artigo 12 do Decreto-Lei 28/2019, e do seu “nomeadamente”, à luz da diretiva IVA, é defensável uma postura flexível. Ou seja, de acordo com esta abordagem, tanto a assinatura ou selo avançados quanto a assinatura ou selo qualificados, seriam aceitáveis, bem como outras tecnologias que garantissem a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo.

Outra leitura, mais restritiva, é a que resulta da redação da norma transitória do art. 43 n.º 10 do DL 28/2019 de onde parece resultar que após 31 de dezembro de 2020 (Despacho 8/2022-XXIII, de 2022-12-13, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, agora 31 de dezembro de 2023) já não podem continuar a ser adotados procedimentos de aposição de assinatura eletrónica avançada ou selo eletrónico avançado.

Em suma, atenta a nossa análise, o quadro legislativo nacional nesta matéria poderia beneficiar de esclarecimentos adicionais pelo governo português ou pela AT.

3. *E-invoicing e E-reporting*

A fatura eletrónica e o *e-reporting* são dois conceitos distintos, mas interligados²³, na medida em que são dois modos de controlo contínuos. Se, por um lado, as *e-invoices* se referem mais a dados operacionais standardizados, que incluem, cliente, preços, tipos de produtos e pagamentos; o *e-reporting* acaba por ser a forma como estas *e-invoices* são transmitidas às Autoridades Tributárias²⁴. Os conceitos acabam por se misturar, não há uma linha ténue que os separe.

²³ Cfr. JAFARI, Sacha; LAMENSCH, Marie e, PAPIS-ALMANSA, Marta (2022), p.234

²⁴ Mas não só: pode adicionar-se outro tipo de dados financeiros e incluir outros tipos de declarações.

3.1. América Latina

Após esta breve introdução à importância da fatura e aos tipos de fatura existentes, é importante analisar como funciona o *e-invoicing* e o *e-reporting*. Começaremos esta análise olhando para a América Latina (LATAM), uma vez que, neste domínio, foram os pioneiros da mudança²⁵.

Os países da América Latina criaram uma Associação Latino-Americana de Integração (ALADI)²⁶ em que procuram criar um mercado comum, o mais interoperável possível e, por isso, também entre eles foi preciso implementar algumas regras e diretrizes no que diz respeito ao *e-invoicing* e ao reporte²⁷.

As abordagens de cada um são diferentes, mas em muito semelhantes entre elas²⁸. Primeiramente, procura-se usar *Continuous Transaction Controls* (CTC), ou seja, fazer o reporte dos dados da fatura quase em *real-time*. A forma como o reporte é feito não está definida e varia de país para país, nomeadamente, se as AT têm ou não de validar a fatura antes desta chegar ao cliente. O Brasil, por exemplo, utiliza o *pre-clearance model*, o que significa que antes de a fatura seguir para o cliente, tem de ser aprovada pela AT.

Relativamente ao formato, regra geral há um *standard XML* e é necessária uma assinatura digital reconhecida pelo PKI (*public key infrastructure*)²⁹, assinatura essa que depende do documento na sua totalidade. Nesta medida, é obrigatório o envio de todos os dados às AT. Relativamente às faturas em PDF, apenas são aceites em casos esporádicos e precisam geralmente de conter um QR code.

Os diferentes países foram introduzindo as medidas gradualmente, consoante setores, tipo de transações ou receita. Atualmente, podemos salientar o Brasil e o Chile, em que a implementação dos sistemas de *E-invoicing* e *real time reporting* estão muito avançados.

²⁵ Cfr. JAFARI, Sacha; LAMENSCH, Marie e, PAPIS-ALMANSA, Marta (2022) p. 235.; Raul Zambrano, Isaác G. Arias E. (2020) p.610.

²⁶ O ALADI é um mecanismo de integração económica criado entre os países da América Latina, com o objetivo de facilitar a cooperação entre os mesmos, o seu desenvolvimento e as suas trocas comerciais

²⁷ Vinicius Pimentel de Freitas ignacio González García nelly v. Maldonado González (2019) p. 236-290. ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations

²⁸ Cfr. ZAMBRANO, Raul; G. ARIAS E, Isaác, (2020) p.610.

²⁹ PKI é uma plataforma certificada para a troca de informações eletrónicas.

O acesso ao conteúdo das faturas pode ser feito através de um código de barras ou um QR *code*. É possível encontrar informação das faturas que foram emitidas pelo próprio sujeito passivo, assim como as referentes às suas aquisições. A utilização do código não é aplicável de igual modo em todos os países. O Brasil e o Chile apenas usam este método nas transações *Business-to-Business* (B2B), enquanto o México, por exemplo, o usa também nas transações *Business-to-Consumer* (B2C). A razão principal para não ser utilizada, prende-se com a necessidade de resposta que seria necessária por parte das AT, devido à elevada quantidade de documentos.

Para facilitar a integração das Pequenas e Médias empresas (PME) nestes modelos, estas normalmente utilizam diretamente a plataforma das AT para preparar e submeter as informações necessárias.

Após a recolha de informação, as plataformas, fazem *cross-checking*³⁰ entre transações e outros reportes, e, caso seja necessário, podem fazer correções das declarações³¹. Normalmente, o arquivamento das faturas dá-se pelo período de 5 anos.

3.2.União Europeia

A introdução destes sistemas na Europa começou nos anos 2000, com países como a Dinamarca³² e a Suécia e foi-se estendendo, de forma gradual e diferenciada, pelos restantes países da Europa. O artigo 273 da DIVA dá ampla liberdade aos seus EM nos requisitos e nas regras que podem implementar, contribuindo para o *status quo*. Outro artigo a realçar é o 395 da DIVA, que dispõe “*O Conselho, (...) pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente diretiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais.*”, o que significa que para implementar algum destes modelos, os EM necessitam de autorização da Comissão.

³⁰ Cfr. Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeytere Services and Università di Urbino (2020) p. 132.

³¹ Cfr. ZAMBRANO, Raul; G. ARIAS E, Isaac E. (2020) p.661.

³² Cfr. BORDELLI, Fabrizio; PETRONI, Carlo (2021) p. 289.

Esta diversidade cria problemas para as empresas, tornando as regras de *compliance* muito complexas e dispendiosas. Os operadores económicos que implementam transações não domésticas têm que se adaptar às regras de cada país, o que faz com que o mercado único não seja o mais justo. Também as AT sofrem com as diferenças nos requisitos aplicáveis, uma vez que os dados não são transmitidos com os detalhes necessários e o momento de reporte permanece desarmonizado.

Para tentar começar a solucionar estes problemas, a União Europeia introduziu a obrigatoriedade do uso de faturas eletrónicas nas transações com a administração pública (B2G), através da Diretiva 2014/55/EU e com a introdução da Norma Europeia de Faturação Eletrónica EN 16931. Esta norma é essencial para promover a interoperabilidade do uso das *e-invoices* dentro da UE, uma vez que todo o processo em torno da fatura fica mais standardizado. Com isto, todos os países da União Europeia passam a ser obrigados a introduzir a norma na sua legislação nacional, o que significa que as faturas, neste específico contexto, passam a ser semelhantes em termos de estrutura, conteúdo, formato e requisitos de autenticidade. É importante, no entanto, realçar o uso da palavra semelhante e não exatamente iguais, porque os estados podem adotar outras especificidades, desde que estas não interfiram com as regras gerais impostas.

Através dos padrões definidos pela EN 16931, a Comissão Europeia procura harmonizar o seu mercado único, mas não pode esquecer as transações transfronteiriças, ou seja, com países terceiros. Por essa razão, ao implementar os *standards* da fatura eletrónica, estes têm de ser compatíveis com os internacionais. Outros critérios importantes são a sua neutralidade tecnológica e as diferentes capacidades de adaptação das PME, tal como definido no seu artigo 6. Por isso, é essencial mencionar o *Pan-European Public Procurement Online* (PEPPOL)³³ que é uma plataforma utilizada para o envio das *e-invoices* e viabiliza uma maior facilidade de adaptação aos diferentes sistemas de cada EM, permitindo que haja interoperabilidade.

³³ Cfr. Avalara (2022), E-invoicing and e-reporting models explained, in <https://www.youtube.com/watch?v=IKqngvSm9T8> (10.07.2023).

Através destas iniciativas, a União Europeia conseguiu atingir alguma da harmonização que pretendia, mas não o suficiente. Os EM estão mais alinhados no que respeita às transações B2G, mas não nos podemos esquecer das transações B2B e B2C, onde existe um elevado grau de fragmentação dentro da UE.

4. Digital Reporting Requirements

Apesar de alguns dos principais conceitos de relevo para esta tese já terem sido brevemente mencionados acima no enquadramento geral que se operou ao tema, impõe-se agora o aprofundamento de certos outros.

Em particular, existem dois modos de reporte de dados à autoridade tributária³⁴, que são os PTCs, isto é, *Periodic Transactions Controls*; e os CTCs ou *Continuous Transaction Controls*. A diferença entre ambos é o momento de reporte. No primeiro sistema, o reporte ocorre de uma forma consistente, numa data pré-definida. No segundo, o reporte ocorre perto ou no momento de cada transação, ou seja, há diferentes periodicidades.

Os PTCs têm vindo a ser implementados fundamentalmente alicerçados em dois tipos diferentes de tecnologias: o SAF-T e o *VAT listing*. O SAF-T é um documento estandardizado, em formato XML³⁵, que contém informação fiscal contabilística que deve ser comunicado às AT na data definida. O *VAT listing*³⁶ consiste numa declaração periódica dos dados de cada transação individual e costuma ser submetida com o apuramento do IVA.

Relativamente aos CTCs, voltamos a ter dois modelos, *o real-time reporting* (RTR) e o *e-invoicing* (EI). O RTR permite transmitir os dados da transação num rápido e curto espaço de tempo (alguns dias no máximo) depois do momento da operação. O EI

³⁴ Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeytere Services and Università di Urbino, (2022), VAT in the Digital Age FINAL REPORT - VOLUME 1 - DIGITAL REPORTING REQUIREMENTS, in https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%201.pdf (10.10.2023).

³⁵ XML é um por si só uma fatura estruturada, estandardizada e passível de ser processada automaticamente

³⁶ Cfr. Sascha Jafari (2020) p. 140.

consiste numa fatura em formato eletrónico e estandardizado que vai permitir o seu processamento *imediato*.

Existem dois modelos possíveis de declaração de faturas. O primeiro é o *Post-Audit Model*, que é o modelo tradicional utilizado para as faturas em papel: aqui a fatura é enviada diretamente ao cliente. O *Post-Audit Model*, é aplicado a faturas eletrónicas de forma semelhante, mas de forma mais controlada e estruturada. Também aqui a fatura é enviada diretamente ao cliente, mas pode ser de forma direta ou através de um *service provider* que fica responsável pela estrutura da fatura e depois, sim, é transmitida ao cliente. A vantagem inerente é a mecanização do processo. Por outro lado, as AT não têm acesso à documentação a não ser que formalizem o pedido por justa causa³⁷, como por exemplo, para a realização de auditorias.

Já no que diz respeito ao *Clearance Model*, as faturas são enviadas em *real time* ou quase *real time* para as AT. Se estivermos num *pre-clearance model*, as faturas não são diretamente enviadas ao cliente como no modelo anterior. São primeiro enviadas para as AT, o que faz com que estas tenham acesso aos dados desde o início. Só depois são enviadas aos clientes, acompanhadas de uma assinatura digital ou um número de identificação, quando previamente aprovadas. Se não houver aprovação, é porque algo precisa de ser corrigido ou é ilegal e, nessa medida, a fatura não poderá ser enviada ao cliente. Tal como diz o nome, a AT “*clears the invoice*”.

O envio da fatura ao consumidor pode ser diretamente feito pelas autoridades tributárias através de uma plataforma nacional ou pode ser feito através do fornecedor. Se o modelo for de *no-clearance*³⁸, então a fatura é enviada ao cliente sem prévia autorização das autoridades tributárias, mas o seu reporte é feito pouco tempo depois.

Algumas das vantagens inerentes a esta abordagem são o acesso imediato que as AT têm aos dados das transações, evitando certos dados contabilísticos dispensáveis associados ao uso do SAF-T, por exemplo. Torna mais fácil detetar erros e possíveis

³⁷ Cfr. Avalara (2022), E-invoicing and e-reporting models explained, in <https://www.youtube.com/watch?v=IKqngvSm9T8> (10.07.2023).

³⁸ Cfr. Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeytere Services and Università di Urbino (2020) p. 22.

crimes fiscais, pois permite a comparação de informações dos diferentes agentes económicos. Consequentemente, consegue-se aumentar a receita do IVA. Tal como já foi mencionado anteriormente, este modelo é muito comum nos países da América Latina.

Como podemos ver, acabam por existir quatro DRR diferentes³⁹. Neste contexto tecnológico, não é possível assegurar a interoperabilidade entre EM, e por essa razão é que a Comissão Europeia sentiu a necessidade de lançar a proposta ViDA. Foquemo-nos especificamente no pilar 1 que é o que se preocupa com a harmonização dos DRR.

5. ViDA – VAT in the Digital Age

A proposta ViDA, lançada no final de 2022 pela Comissão Europeia, tem como objetivo principal, combater a evasão e a fraude fiscais, comuns num imposto como o IVA, através das novas plataformas tecnológicas a que temos acesso nos dias de hoje – “*Digital Age*” – e ao mesmo tempo trazer benefícios para as empresas. Para isso, a Comissão pretende implementar três soluções de forma faseada, até 2028. A primeira consiste nos *Digital Reporting Requirements* (DRR) relacionados com o *e-invoicing* e o *e-reporting*; a segunda diz respeito ao tratamento do IVA na “*platform economy*” e a última vem propor um alargamento do atual balcão único para agilizar o cumprimento das obrigações declarativas associadas à implementação de transações intracomunitárias⁴⁰.

Tal como já referi, a nossa análise vai recair sobre a harmonização dos DRR, pois é o pilar que tenta solucionar o problema apresentado.

Através desta proposta, as AT de cada país teriam acesso aos dados mais rapidamente, o que por sua vez facilitaria a comunicação dos mesmos com a Comissão. Note-se que não foi considerado viável transmitir diretamente informação à Comissão, seja porque os EM desejam manter alguma autonomia, seja porque alguns deles já

³⁹ Cfr. Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeytere Services and Università di Urbino (2020) p. 22. 79.

⁴⁰ É possível ler mais informações sobre a proposta no que diz respeito aos dois outros pilares na plataforma da Comissão Europeia

implementaram DRR, o que implicaria mais gastos, adjacentes ao reporte de várias formas diferentes.

5.1. *Digital Reporting Requirements* – Harmonização na UE

O objetivo dos DRR é a harmonização das obrigações de reporte e do uso obrigatório de faturas eletrónicas nas relações intracomunitárias. Para isso, é preciso não esquecer os requisitos já implementados por vários países, para conseguir assegurar a interoperabilidade, e para que a transição seja benéfica para todos.

Até 2028, a Comissão Europeia pretende tornar obrigatório o uso de EI, de acordo com a norma EN16931, para todas as transações B2B entre EM, independentemente do tamanho da empresa. Relativamente ao reporte da fatura, este não vai ser realizado através do *pre-clearance model*. Ou seja, não vai ser necessária aprovação prévia das AT para se poder enviar a fatura aos clientes. Vai-se optar, ao invés, pelo *no-clearance model*. O objetivo é que os dados da transação sejam comunicados por ambas as partes às AT, permitindo uma mais fácil comparação de informações⁴¹, que em seguida vai reportar ao sistema central da UE. Para além disso, deixa de existir a necessidade de apresentar *EC Sales & Purchases List* (ESPL)⁴² ou declarações recapitulativas⁴³.

Nos países nos quais já existem DRR nas transações B2B ou até B2C, vai ser preciso que comecem a aproximar os seus modelos atuais às medidas propostas, a médio prazo, isto é, nos próximos 5 anos. Apesar de a proposta apenas se aplicar a transações intracomunitárias, em nada invalida a possibilidade dos EM a tornarem transversal também às transações domésticas, sendo que esta implementação deverá ir no mesmo sentido que as regras aplicáveis a nível europeu às outras transações.

Quer isto dizer que se prevê, num momento inicial, uma harmonização parcial no que diz respeito às transações comunitárias, mas espera-se que no longo-prazo a harmonização seja total e que os DRR se apliquem às transações domésticas.

⁴¹ Cfr. JAFARI, Sacha; LAMENSCH, Marie e, PAPIS-ALMANSA, Marta (2022) p. 234.

⁴² Cfr. Pagero & Deloitte (2023), E-invoicing and e-reporting compliance updates with Pagero & Deloitte - Feb 2023, in <https://vimeo.com/798801328/e76cf363d2> (30.06.2023)

⁴³ Cfr. Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeytere Services and Università di Urbino (2020) p. 14.

5.2.E-invoicing e E-reporting– possíveis alterações à Diretiva IVA

No que diz respeito ao *e-invoicing*, o ponto de partida para a harmonização vai ser utilizar as regras que já existem para as transações B2G também nas transações B2B. Significa isto que o modelo de *e-invoicing* vai ser obrigatório e apenas em casos específicos será aceite outro tipo de modelo de faturação.

A partir de 2024, a comissão pretende fazer alterações à DIVA baseando-se na presente Diretiva 2014/55/EU e também na norma EN16931. Em primeiro lugar vamos ter a alteração da definição de EI, no artigo 217 que atualmente dispõe, conforme já tivemos oportunidade de analisar em profundidade neste trabalho, “*Para efeitos da presente diretiva, entende-se por «factura eletrónica» uma factura que contenha as informações exigidas na presente diretiva e que tenha sido emitida e recebida em formato electrónico.*”. A mudança que se espera é que este formato eletrónico passe a ser estruturado, para possibilitar que o processo seja efetivamente automatizado, ou seja, vai de encontro às regras da Diretiva 2014/55/EU.

Já através do artigo 218 da DIVA, numa fase inicial, vai-se permitir que os EM possam implementar o uso obrigatório de faturas eletrónicas, sem necessidade de autorização prévia por parte da comissão, mas vai ser necessário que as regras estejam de acordo com a norma EN16931⁴⁴ que define o padrão *standard* das EI nas transações B2G. Posteriormente, a utilização das mesmas, vai mesmo tornar-se obrigatória.

Outra mudança, já brevemente mencionada em capítulos anteriores, que se pretende dar na DIVA é a eliminação do artigo 232, em que refere “A utilização de uma factura electrónica fica sujeita à aceitação do destinatário.”. Ou seja, se hoje em dia uma empresa quisesse emitir uma EI numa transação que não fosse B2G, dependeria da aceitação da outra parte para o poder fazer. Através desta alteração todos os agentes económicos têm de estar aptos a receber uma fatura em formato eletrónico, não existindo mais a possibilidade de não a aceitar.

⁴⁴ Cfr. Fabrizio Borselli and Carlo Petroni (2021) p. 291.

Ao artigo 226 que enumera as características que uma fatura deve ter, vão ser adicionados, em 2028, três requisitos adicionais. As faturas corretivas, tais como notas de crédito, têm de estar associadas ao número sequencial que identifica a fatura inicial; o IBAN⁴⁵ do fornecedor que vai receber o pagamento; e, por fim, as datas de pagamento e o montante de pagamento referentes à fatura.

Acredita-se que estas alterações à lei, vão fazer com que os EM comecem a implementar por si medidas de EI gradualmente até se tornar uma medida obrigatória nos EM, em 2028.

Espera-se que o reporte da informação das EI se torne também obrigatório e que seja feito em cada transação e muito pouco tempo depois da sua ocorrência. Isto vai fazer com que deixem de ser necessários certos documentos, como as declarações recapitulativas, referidas nos artigos 262 e seguintes da DIVA, já que as AT vão ter acesso direto às informações de cada transação.

O artigo 262, na sua nova redação, vai implicar que, quer no fornecimento de bens, quer no de serviços, se a transação ocorrer entre países da UE, terá de ser reportada. Se antes não era esperado que tal acontecesse porque se aplicavam as regras de *reverse charge*, agora vai ser.

Já relativamente ao prazo de reporte definido atualmente no artigo 222, pretende-se a sua alteração para até 2 dias após o facto gerador do imposto para as transações entre EM e pode ser feito através de uma terceira parte, isto é, um prestador de serviços.

Outra mudança que se espera é a utilização de uma nova plataforma *Central VIES* (VAT Information Exchange System)⁴⁶, sob a responsabilidade da Comissão, e que iria processar e guardar os dados reportados pelas AT nas transações B2B entre EM. A

⁴⁵ Cfr. Pagero & Deloitte (2023), E-invoicing and e-reporting compliance updates with Pagero & Deloitte - Feb 2023, in <https://vimeo.com/798801328/e76cf363d2> (30.06.2023)

⁴⁶ AAVV, 2023, "VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin' la ViDA Loca?", EC Tax Review, p 129.

utilização desta plataforma ajudaria a comparar transações e a seguir o seu percurso. Prevê-se que as informações se agreguem por sujeito passivo.

5.3. Custos e Benefícios e Desafios

Após a leitura de diversos artigos sobre a proposta e o tema⁴⁷, parece-nos que as opiniões não diferem muito no que diz respeito ao impacto da introdução de DRR na União Europeia. Num esforço de síntese, nesta secção vamos enumerar os custos, benefícios e desafios esperados para as diferentes partes, isto é, para as autoridades tributárias, para as empresas, e para os consumidores.

Existem três custos principais, os administrativos, os de implementação e os de fragmentação. Em primeiro lugar, temos os custos administrativos associados às empresas que têm que se adaptar ou implementar os novos sistemas de IT (tecnologias de informação)⁴⁸ inerentes aos DRR propostos. Normalmente, os modelos CTC têm sistemas tecnológicos mais complexos e consequentemente mais caros. Para além disso, espera-se que esta variação nos custos seja menor para PME, uma vez que as suas atividades de apoio são, regra geral, *outsourced*⁴⁹. Portanto, se por um lado os custos poderiam ser maiores porque era esperado maior investimento em IT por parte destas empresas, por outro, é possível recorrer a ajuda externa. Os custos de implementação para as AT, que têm de estar aptas para receber informação de acordo com as novas regras, vão ser elevados e apesar de se esperar que os custos operacionais diminuam, espera-se que os de implementação sejam mais elevados. Por fim, a tendência é a de que os custos de

⁴⁷ Cfr. OLOWSKA, Marta (2021); Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeyere Services and Università di Urbino, (2022), VAT in the Digital Age FINAL REPORT - VOLUME 1 - DIGITAL REPORTING REQUIREMENTS, in https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%201.pdf (10.10.2023). Cfr. Comissão Europeia (2022), COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT REPORT, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022SC0393&qid=1670842746404> (10.10.2023) Regulatory Scrutiny Board, Comissão Europeia (2022), in [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewi2ibyi0faBAXXrwAIHHTPdBxkQFnoECBQQAQ&url=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Ftransparency%2Fdocuments-register%2Fapi%2Ffiles%2FSEC\(2022\)433%3FersIds%3D090166e5f6229c1e&usg=AOvVaw18IToWFI dQc2CdYB1V2Iml&opi=89978449](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewi2ibyi0faBAXXrwAIHHTPdBxkQFnoECBQQAQ&url=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Ftransparency%2Fdocuments-register%2Fapi%2Ffiles%2FSEC(2022)433%3FersIds%3D090166e5f6229c1e&usg=AOvVaw18IToWFI dQc2CdYB1V2Iml&opi=89978449) (01/10/2023)

⁴⁸ Cfr. BAULF Alex, (2022), p.59

⁴⁹ Cfr. BORDELLI, Fabrizio; PETRONI, Carlo (2021), p.290

fragmentação diminuam, uma vez que as regras se vão aplicar de igual forma aos países da UE, nas suas transações intracomunitárias.

O benefício principal desta harmonização parcial, seria o aumento da receita do IVA. A compatibilidade dos DRR vai permitir que as AT tenham maior controlo sobre as transações económicas, uma vez que se torna mais fácil fazer a sua comparação e “seguir o dinheiro”, também, com a ajuda da plataforma *Central Eletronic System of Payment Information* (CESOP)⁵⁰, que reúne os dados de pagamento. Em consequência, a informação vai tornar-se mais clara e mais rapidamente conseguir-se-á detetar as transações de risco e decidir sobre aquelas em que se justifica gastar mais recursos para controlo e realizar auditorias, assim como, mais facilmente detetar situações de fraude ou evasão fiscais. Esta vantagem fica limitada, e só atinge o seu potencial máximo quando estivermos perante uma harmonização completa nas transações intracomunitárias e domésticas. A adoção destes requisitos e procedimentos por parte das empresas vai permitir eliminar certas necessidades, como as de apresentação de documentos recapitulativos, mas mais importante vai permitir a automatização dos seus processos, o que, defende-se, conduzirá à diminuição dos custos de *compliance*, através da estandardização das regras e do reporte. Também o apuramento do IVA vai ser mais rápido, o que é importante por permitir às empresas alocar recursos de forma mais eficaz.

Um dos desafios principais estaria associado à proteção da confidencialidade dos dados⁵¹. Como já conseguimos perceber, a quantidade de informação envolvida em todos os processos é imensa, o que amplifica a possibilidade de esta se extraviar. A informação que é processada, guardada e trocada, contém muitas vezes dados que os países EM não querem partilhar uns com os outros e muito menos com países não pertencentes ao mercado único⁵². Assim, é preciso assegurar que todos os processos ocorrem de forma segura e que asseguram a proteção de dados de todas as partes envolvidas. Uma solução para minimizar este problema seria apenas a comunicação às instituições europeias de informação essencial para o controlo, mas com a possibilidade de estas solicitarem outras informações, se houver justa causa ou suspeita de que algo não é legal. Desta forma, seria

⁵⁰ Cfr. JAFARI, Sacha; LAMENSCH, Marie e, PAPIS-ALMANSA, Marta (2022), p. 235

⁵¹ Cfr. JAFARI, Sacha; LAMENSCH, Marie e, PAPIS-ALMANSA, Marta (2022), pp. 237-243

⁵² Cfr. JAFARI, Sacha, (2021), p. 230

também possível preservar o direito à privacidade e a proteção de dados fundamentais, pois a informação não seria totalmente partilhada.

Outro desafio adjacente ao uso destas medidas é que o reporte em *real-time*, ou quase em *real-time*, faz com que as empresas tenham de ser extremamente cuidadosas a emitir as suas faturas. Há menos espaço para o erro. Por outro lado, a informação adquirida espera-se que seja de qualidade, pois no momento da transação é mais fácil saber e controlar o seu contexto do que se for declarada passada um mês.

Para além disso, a automatização de todos estes sistemas poderia trazer outro problema. O facto de se conseguir facilmente detetar incompatibilidades entre transações, pode levar à sua rejeição. Ora, nem sempre a deteção de incompatibilidades implica que as faturas sejam ilegais. Tal como já foi referido no início, o IVA é um imposto neutro, ou seja, o direito à sua dedução é essencial, por isso é importante manter a possibilidade de correção das informações e a sua proporcionalidade⁵³.

Não menos importante é a dificuldade de saber em que momento deve o consumidor entrar no processo. Se no *no-clearance model*, em que a e-fatura é enviada ao cliente sem necessidade de autorização prévia por parte das AT, ou se no *pre-clearance model* em que há a comunicação às AT antes de chegar ao cliente. Em ambos os modelos, a informação é recebida pelas AT, pelo que se acredita que o uso do modelo *clearance* apenas traria mais complexidade e custos de implementação de IT e o resultado final seria o mesmo. Outro ângulo a considerar na presença ou não do consumidor durante o processo é que, se este tiver de aceitar a fatura, haverá maior certeza de que a transação efetivamente existiu.

Quando a harmonização se der ao nível de todas as transações, intra-UE e domésticas, espera-se que as consequências sejam as mesmas, mas com uma magnitude maior.

⁵³ Cfr. JAFARI, Sacha (2021), p. 230

6. Países - Medidas atuais e futuras

Tal como já foi mencionado, há muita falta de harmonização no que diz respeito ao modo como os países implementam as medidas de *E-invoicing* e de *E-reporting*. Por essa razão, vamos analisar na América Latina, os sistemas do Chile e do Brasil, pioneiros destas formas de reporte e por isso mais avançados na sua utilização. Na União Europeia, vamos analisar Itália, Espanha, França e Portugal, de forma a tentarmos perceber qual o caminho que cada um pretende percorrer.

6.1.Chile

O Chile foi quem iniciou o modelo EI num formato obrigatório, em 2003, já com o *pre-clearance model*. Em 2014 começou a sua implementação efetiva, através da Lei nº20.727 e em 2018 tornou-se algo obrigatório para todos os sujeitos passivos de IVA, até para as empresas mais pequenas.

O *Servicio de Impuestos Internos* (SII) é quem valida a fatura, em formato XML, antes das entidades a comunicarem ao cliente⁵⁴. Para isso, existem duas formas possíveis. Pela internet e em conjunto com o SII; ou diretamente e manualmente através do SII, algo que normalmente apenas se aplica a pequenas entidades porque existem poucos documentos a declarar. O consumidor tem um prazo de oito dias para confirmar ou negar a fatura emitida pela sua aquisição, caso contrário, é automaticamente considerada válida. Quando validada, a EI vai ser devidamente assinada através do código de *asignacion de folios*. Outra característica é que a fatura tem também de ter um código de barras – PDF417, que permite aceder à sua informação,

Caso não haja internamente recursos para adquirir estes *softwares*, há a possibilidade de recorrer a *service providers*.

A plataforma permite guardar a informação das compras e vendas dos sujeitos passivos de IVA e, consequentemente, automatizar o apuramento do IVA.⁵⁵ Depois de apurado, é enviado ao sujeito passivo, que tem a possibilidade de contestar ou retificar certas transações ou simplesmente aceitar. O seu período de arquivamento é de 6 anos.

⁵⁴ AAVV, 2022, Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing?, OECD Forum On Tax Administration, in https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-3-0-and-electronic-invoicing_2ffc88ed-en (05/06/2023).

⁵⁵ Cfr. ZAMBRANO, Raul; G. ARIAS E, Isaác (2020)

6.2. Brasil

A fatura eletrônica no Brasil existe desde 2008 e é diferente para cada tipo de produto. O modelo aqui utilizado é o do *clearance*. A AT recebe a EI e aceita-a.⁵⁶ Só depois se dá a transação. As regras de faturação brasileira encontram-se definidas no SINEF 07/05, nos seus subsequentes ajustes e também e também em alguns atos cotepe, protocolos e convênios.

A fatura denomina-se de NF-e para bens, NFS-e para serviços e CT-e para transporte de bens. É sempre emitida no formato XML, mas a sua estrutura e requisitos são diferentes consoante estejam relacionadas com um bem ou se um serviço, e é obrigatória para todos os sujeitos passivos obrigados a emitir faturas que estejam estabelecidos no Brasil.

Nas transações relacionadas com bens, é preciso que estas sejam declaradas antes de se iniciar o seu transporte, uma vez que a AT tem de lhes associar um código que vai dar acesso a dois documentos, documentos esses que precisam de acompanhar o movimento dos bens: o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar do conhecimento de Transporte Eletrônico. As NF-e são submetidas à Secretaria da Fazenda Estadual e também à Receita Federal do Brasil.

Já no que diz respeito aos serviços, estes têm de ser declarados no município onde vão ser prestados, o que implica diferentes requerimentos em cada município. O governo do Brasil quer arranjar uma solução para harmonizar estas NFS-e.

As auditorias a que as empresas ficam sujeitas no Brasil, regra geral são iniciadas por um “auditor eletrónico⁵⁷”, que lhes permite comparar os dados das EI e até ter em conta transações bancárias, o que promove a automatização do processo.

A informação é guardada por um período de 5 anos e a utilização de uma assinatura digital certificada pela PKI é necessária.

⁵⁶ Cfr. TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA, Phelippe (2022)

⁵⁷ Cfr. ZAMBRANO, Raul; G. ARIAS E, Isaác, (2020), p.617

6.3.Itália

A Itália, é o país europeu mais avançado no que toca à utilização obrigatória de faturas eletrónicas e do seu reporte através da implementação das regras do Decreto Legislativo de 5 de Agosto de 2015, n.127. Desde 2014 que utiliza as EI para as transações B2G, e desde 2017 que incentiva o uso deste tipo de faturas nas transações B2B. Mas é desde 2019 que se torna obrigatório o uso de EI, tanto nas transações B2B como nas B2C, desde que as partes estejam estabelecidas ou registadas em sede de IVA em Itália. Nem todas as transações estão sujeitas a este regime, tais como entidades no *flat tax regime*⁵⁸ em que a sua receita anual seja inferior a 65000€ ou se abrangidas por certos regimes simplificados. Já em 2022, o limite muda para 25000€ e em 2024, espera-se que seja eliminado.

O *Sistema di Interscambio* (SdI), utilizado para o reporte, é feito através do *clearance model*, ou seja, a AT italiana tem de aprovar a fatura antes que ela seja entregue ao cliente e a e-fatura tem de seguir o modelo FatturaPA, em XML, e carece de um selo de pagamento. O sistema já é aplicado a residentes ou entidades com estabelecimento em Itália e regra geral a todos os tipos de transações B2G, B2B e B2C. Para além disso, é importante realçar que o direito à dedução só existe se forem seguidos estes procedimentos. Nas transações B2G, a utilização de assinatura eletrónica é obrigatória.

No que diz respeito ao período de reporte das transações não nacionais, este depende se estamos a falar de vendas ou compras. Em caso de vendas, que não incluem exportações, é necessário que a fatura seja declarada até 12 dias depois do momento da transação.⁵⁹ Já no caso das compras, é obrigatória a submissão da fatura no máximo 15 dias depois do contribuinte a receber. As faturas devem ter um código que identifique o consumidor e a utilização de assinatura eletrónica é obrigatória.

⁵⁸ De acordo com a *Agenzia delle Entrate*, este regime promove a substituição da taxa normal, por uma menos elevada, a indivíduos com elevadas receitas estrangeiras

⁵⁹ Cfr. BORDELLI, Fabrizio; PETRONI, Carlo 2021

O governo italiano permite o acesso a plataformas que ajudam na criação do documento estandardizado da fatura, bem como a utilização de prestadores de serviços para estes procedimentos. Posteriormente, a informação tem de ser transmitida à AT, através da SdI ou, por exemplo através de emails certificados. Este ficheiro XML é o que vai ser aceite ou recusado pelas autoridades tributárias. Se aceite fica na base de dados da AT, durante 10 anos⁶⁰, o que permite por isso, automatizar o processo de *compliance*, se for do interesse das empresas. Se não for aceite, considera-se que ainda não foi recebida e, consequentemente, tem de voltar a ser submetida.

Outro ponto que merece ser frisado é que com o uso de EI nas transações fora do escopo doméstico, deixa de ser obrigatória a submissão do “Esterometro”, um documento anteriormente obrigatório para reportar as compras e as vendas.

6.4.Espanha

No que diz respeito a *Real-Time Reporting* na UE, um país de vanguarda é a nossa vizinha Espanha. Desde 2017, que utiliza a plataforma *Suministro Inmediato de Información* (SII), em que, regra geral, a fatura tem de ser reportada até quatro dias depois da transação. O regime aplica-se a empresas grandes, sendo o *threshold* uma receita de €6M ou mais, a grupos e a empresas que pretendam que lhes seja feita a devolução do IVA, mensalmente. Apesar de ser um CTC, em que o foco deveriam ser dados transacionais, aqui isso não acontece. Para além dos dados da fatura, tanto da parte do fornecedor como da parte do consumidor, é necessária também documentação sobre ativos de capital e outra documentação específica para transações dentro da UE. A submissão dos dados pode ser via *web services* para transações comuns ou através de um formulário, em caso de transações esporádicas, e tem de ser feita até quatro dias depois da transação

Atualmente, o uso de EI obrigatório é apenas para transações B2G e algumas B2C,⁶¹ mas a “Ley Crea y Crece⁶²” vem, a partir de 2024, começar a implementar o uso

⁶⁰ Cfr. Avalara (2022), European e-invoicing update: What’s new and what’s next, in <https://www.youtube.com/watch?v=hD5uG6vtCbA> (11.07.2023).

⁶¹ Aplica-se a transações que envolvem gás e água.

⁶² Cfr. Avalara (2022), E-invoicing and e-reporting models explained, in <https://www.youtube.com/watch?v=IKqngvSm9T8> (10.07.2023). Comissão Europeia (2022).

de EI nas transações B2B, de forma faseada. Inicialmente, vai aplicar-se às que tiverem mais de 8 milhões de euros declarados anualmente e, até 2026, espera-se que seja aplicado às restantes entidades. As restantes transações vão seguir o mesmo modelo. Significa isto que as entidades espanholas vão ter de ser capazes de emitir e receber EI.

É possível utilizar plataformas privadas para reportar as EI, mas estas têm de ser transmitidas às plataformas públicas posteriormente, como à FAcE, e por isso, têm que seguir os *standards* definidos.

As faturas são emitidas no formato XML e a assinatura eletrónica apenas é obrigatória nas transações públicas. Nas B2B não vai ser obrigatório o seu uso, mas pretende-se introduzir QR *codes* e números de identificação⁶³.

6.5.França

Através da introdução do artigo 26 que altera a lei financeira nº2022-1157, o governo francês pretendia introduzir medidas de *e-invoicing* e *e-reporting*. A partir de 2024⁶⁴, as transações B2B desde que com entidades estabelecidas França e de grandes empresas, vão ser sujeitas a EI. Posteriormente, o regime vai ser alargado às restantes empresas.

Existem duas possíveis plataformas de comunicação⁶⁵: o Chorus pro que é pública, em que as AT recebem a informação e depois enviam-na diretamente para o cliente, ou as plataformas privadas, desde que validadas pelas AT⁶⁶. Deixa de existir o envio da fatura diretamente ao cliente. Além disso, seriam três os modelos aceites a 100%, o XML UBL, o XML CII e o Factur-X⁶⁷, mas prevê-se abertura à aceitação de outros *standards* e não se espera a obrigatoriedade de assinaturas digitais. O governo francês pretende simplificar a adaptação das empresas com esta descentralização e é expectável

⁶³ Cfr. Avalara (2022), European e-invoicing update: What's new and what's next, in <https://www.youtube.com/watch?v=hD5uG6vtCbA> (11.07.2023).

⁶⁴ A introdução destas medidas foi adiada e não tem uma nova data definida

⁶⁵ Cfr. Fabrizio Borselli and Carlo Petroni (2021) p. 5.

⁶⁶ Cfr. Pagero (2023), French mandate: Essential updates - June 2023, in <https://www.pagero.com/live-webinars/french-mandate-essential-updates-june-2023> (27.06.2023).

⁶⁷ Cfr. Avalara (2022), E-invoicing and e-reporting models explained, in <https://www.youtube.com/watch?v=IKqngvSm9T8> (10.07.2023), Comissão Europeia (2022).

que todas as entidades estejam aptas para receber EI. Espera-se que exista a possibilidade de fazer o reporte diretamente através da plataforma ou utilizar outros prestadores de serviços privados, que posteriormente irão comunicar à Chorus pro, e propõe-se um modelo *pre-clearance*.

Para além disso, vão introduzir-se quatro novos requerimentos nas faturas: a morada para a qual vão ser enviados os bens, quando diferente da morada do consumidor; o *SIREN* que é um número de identificação; o tipo de transação; e a “*option for payment of tax on basis of debits*”, que vai permitir deduzir o IVA mais facilmente. A lei não é clara quanto ao período de armazenamento. Note-se que, ao abrigo do regime geral em França normalmente as faturas são guardadas durante 10 anos.

Já no que diz respeito ao reporte, a obrigatoriedade refere-se a todas as transações B2C, incluído não domésticas, bem como as intracomunitárias e as exportações, abrangendo igualmente as empresas estrangeiras, mas com número fiscal francês. Também aqui os dados podem ser submetidos através da plataforma pública ou das plataformas privadas aceites. A frequência do reporte varia⁶⁸.

6.6. Portugal

O Decreto-Lei n.º 111-B/2017 relativo a entidades as transações públicas, foi alterado através da Diretiva da UE que implementa a obrigatoriedade da fatura eletrónica nas transações com administrações públicas. Desde 2021 que em Portugal é obrigatório o uso de EI, quando estamos a falar de relações B2G, mas apenas para grandes empresas, sendo que desde 2023⁶⁹, estendeu-se esta obrigação às restantes empresas⁷⁰.

A eSPAP ou Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, tal como definido pelo Decreto-Lei n.º 123/2018 tem sido a plataforma responsável pela implementação destas medidas em Portugal e procura introduzir modelos que sejam intemporais, tecnologicamente neutros, que respeitem as regras de proteção de dados e que tenha em conta as capacidades das PME⁷¹.

⁶⁸ Cfr. Pagero & Deloitte (2023), E-invoicing and e-reporting compliance updates with Pagero & Deloitte - Feb 2023, in <https://vimeo.com/798801328/e76cf363d2> (30.06.2023).

⁶⁹ Prazo alargado a 2024.

⁷⁰ Cfr. Pagero & Deloitte (2023), E-invoicing and e-reporting compliance updates with Pagero & Deloitte - Feb 2023, in <https://vimeo.com/798801328/e76cf363d2> (30.06.2023).

⁷⁰ Prazo alargado a 2024

⁷¹ Cfr. Portaria n.º 289/2019.

Posteriormente, em 2022, Portugal introduziu a obrigatoriedade dos QR *codes* estarem presentes nas faturas, independentemente do seu estabelecimento, tal como refere o artigo 7 n.º 3 do Decreto-Lei n.º 28/2019, que faz referência aos requisitos do processamento das faturas eletrónicas. Conforme já analisado em profundidade neste trabalho, as faturas não estruturadas (PDF) vão deixar de ser aceites em 2024 a não ser que cumpram os requisitos de verificação, tais como a assinatura ou selo qualificados.

Este ano, ao QR *code* juntou-se a obrigatoriedade de um novo código de identificação único, o ATCUD⁷². Este código só é fornecido após a AT receber os dados da fatura.

Atualmente, Portugal, utiliza PTC, mais especificamente o modelo de SAF-T para reporte de faturas à AT⁷³. Em 2023, estendeu-se a sua utilização a não residentes que têm de se registar para terem um número fiscal português, o que vai permitir à AT acesso a mais dados de faturação. O SAF-T tem de ser enviado até ao 5º dia⁷⁴ (previamente era até ao 12º) do mês seguinte e inclui dois tipos de documentos que têm de ser declarados às autoridades tributárias, os contabilísticos e os efetivamente relacionados com IVA. Para além, disso, a partir de 2024, vai ser obrigatória a transmissão do SAF-T *Accounting*, se estabelecidos em Portugal, deixa de depender do pedido das AT.

Tal como foi referido em cima, e a eSPAP que vai emitir os requisitos técnicos expostos a seguir: que têm de ser declarados de forma estruturada, XML, e incluir a assinatura eletrónica. Em 2024, pretende-se adicionar padrões de assinatura eletrónica nas

⁷² O artigo 7.º do Decreto-Lei 28/2019, de 15 de fevereiro, estabelece alguns requisitos a observar no processamento de faturas e demais documentos fiscalmente relevantes. Assim, independentemente do meio de processamento, as faturas e demais documentos fiscalmente relevantes devem ser identificados através das respetivas designações, sendo emitidos em uma ou mais séries, convenientemente referenciadas, datados e numerados de forma progressiva e contínua dentro de cada série. Destes documentos deve constar um código de barras bidimensional (código QR) e um código único de documento. Sobre a introdução do requisito do QR Code em Portugal, cfr. [Portaria n.º 195/2020, de 13/08](#), que regulamenta os requisitos de criação do código de barras bidimensional (código QR) e do código único do documento (ATCUD), a que se refere o n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro. Cfr., também, [Despacho n.º 412/2020-XXII do SEAAF, de 23 de outubro de 2020](#), do [Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais](#)- Comunicação de séries documentais e ATCUD (Portaria n.º 195/2020, de 13 de agosto).

⁷³ Cfr Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeytere Services and Università di Urbino (2020) p. 27. Cfr. Para além disso, a alteração do artigo 3 do DL 198/2012, estabelece exatamente isso no n.º 1 b), explica que a transmissão eletrónica de dados deve ser estruturada de acordo com o ficheiro SAF-T (PT).

⁷⁴ Decreto-Lei n.º 198/2012 artigo 3 n.º 2.

EI, sendo que o seu formato CEFACT ou UBL 2.1, já são compatíveis com os *standards* da UE. A comunicação dos dados e da informação vai ser feita através da plataforma FE-AP.

Adicionalmente, o período de conservação da documentação mínimo e de 10 anos, mas pode ser alargada por determinadas condições⁷⁵.

7. Conclusões

É tempo de concluir: Após está análise, é chegada agora a hora de enumerar algumas das conclusões sobre a fatura, as formas de reporte de informação às AT, a proposta ViDA e a harmonização dos DRR e os modelos aplicados em alguns países. Em particular:

- (i) O IVA é um imposto comum a todos os EM, largamente harmonizado. Contudo, em algumas situações, é possível a introdução de regras desarmonizadas, como nos casos que expusemos relativamente a certos aspetos da faturação.
- (ii) De um modo geral, conseguimos perceber o quanto a fatura é importante para que os princípios do IVA sejam preservados. Atualmente, começa a haver muita fragmentação nas regras e modelos de reporte das informações das faturas às Autoridades Tributárias, o que poderá também ter contribuído para que o *VAT gap* tenha vindo a aumentar.
- (iii) A LATAM tem sido pioneira na implementação da fatura eletrónica. O modelo de *clearance* (em certos países *pre-clearance*; e noutros *no-clearance*) é o mais frequente. Neste modelo a fatura é geralmente comunicada quase em *real-time*, ou em *real-time*, às autoridades. O formato e os requisitos das faturas são semelhantes e, também a necessidade de uma assinatura digital para que os dados sejam válidos. Esta abordagem conduz à diminuição da fraude e evasão fiscais, pois permite um controlo muito maior por parte das AT.
- (iv) Neste sentido, para tentar minimizar o problema, a UE sentiu a necessidade de tomar algumas medidas, primeiramente no que diz respeito às transações com as administrações públicas, através da Diretiva 2014/55/EU e com a norma EN16931. Procurou a harmonização através do uso obrigatório da fatura eletrónica, da standardização do modelo e dos requisitos da fatura. Após esta medida, o problema manteve-se nas restantes transações e, por isso, foi lançado o pilar 1 da proposta ViDA.

⁷⁵ Decreto-Lei n. °28 /2019, artigo 19 n°1 e n°2.

- (v) A proposta *VAT in the Digital Age – Digital Reporting Requirements* - procura reduzir o *VAT gap* e harmonizar regras na União Europeia através do *e-invoicing* e do *e-reporting*, ou seja, aumentar a aplicabilidade da obrigatoriedade da faturação eletrónica a outras transações e definir o conteúdo da fatura, agilizando a troca de informações entre as AT.
- (vi) Assim, prevê-se a implementação de *mandatory electronic invoicing* e de DRR europeus baseados num modelo *de no-clearance* em que a informação chega às AT, mas não há uma autorização prévia por parte delas. O regime irá incidir sobre transações B2B. O envio da fatura ao cliente pode ser feito imediatamente e acredita-se que não há necessidade de este as ter de aceitar. Continuam, no entanto, a ter o direito de reclamar. Para além disso, excluem-se entidades não registadas e outras que estejam submetidas a regimes especiais.
- (vii) A utilização dos sistemas atuais de cada EM poderá manter-se num momento inicial desde que estes tenham capacidade para comunicar a informação relevante de acordo com os requisitos da UE.
- (viii) Acredita-se que os benefícios serão maiores do que custos de implementação. Ao que tudo indica, a adoção deste novo padrão conduzirá a uma diminuição da fraude, por ser mais fácil a sua deteção, diminuindo o *VAT gap* e facilitando o apuramento do IVA.
- (ix) Será necessário assegurar a acessibilidade dos sistemas a todos os tipos de empresas, independentemente dos seus recursos, e conseguir garantir a segurança dos dados.
- (x) No que diz respeito aos modelos específicos presentemente em uso em cada país, podemos ver que apesar de a maioria já utilizar CTC, há muitas diferenças no seu funcionamento.
- (xi) No que respeita a Portugal, se a proposta ViDA for efetivamente aprovada nos seus atuais termos, e ampliada no futuro nos moldes desejados pela Comissão, esta proposta e os prometidos desenvolvimentos subsequentes encerram alterações de fundo ao sistema presentemente existente no nosso país, largamente assente nas normas, analisadas nesta tese, do Decreto-Lei 28/2019, no que diz respeito aos requisitos da fatura eletrónica para as transações B2B e B2C, bem como no Decreto-Lei 198/2012, no que respeita aos requisitos de comunicação de faturas à AT, e ao controlo da sua emissão.
- (xii) Em nosso entender, após a realização deste trabalho, acreditamos que, atentas as suas vantagens, o *E-invoicing* e o *E-reporting* vieram para ficar. Tudo agora se resumirá ao tempo de implementação até se atingir um sistema completamente *paperless*, com emissão de faturas, sua comunicação à AT, e respetivo controlo, em tempo real. Aguardemos. A espera pode não ser tão longa como pensamos.

Bibliografia

Livros / Capítulos de Livro

AAVV, 2019, “CHAPTER 6: ELECTRONIC INVOICING AND DIGITAL TRADE”, in *Fostering an Enabling Policy and Regulatory Environment in APEC for Data-Utilizing Businesses*, 2019, Asia-Pacific Economic Cooperation, pp. 98-105.

ANDRADE LOPES, Augusta; SEIXAS, Osvaldo e; BATISTA RÚBEN, Pedro, 2022, “Importância da Fatura no Edifício do IVA: A Formalidade da Substância e a Substancialidade na Forma” in *Cadernos do IVA 2022*, Sérgio Vasques (coord.), Almedina, pp. 77-105.

OLOWSKA, Marta, 2021, “Using New Technologies to Improve Existing VAT Systems”, in *Tax Law and Digitalization: The New Frontier for Government and Business*, 2021, Jeffrey Owens and Robert Risse (coord.), Wolters Kluwer, pp. 163-170.

PIMENTEL DE FREITAS, Vinicius; SEIXAS GONZÁLEZ GARCÍA, Ignacio e; V. MALDONADO GONZÁLEZ, Nelly, 2019, “Invoices and Eletronic Documents” in *ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations*, 2019, Inter-American Center of Tax Administrations, pp. 236-290.

ZAMBRANO, Raul, 2021, “Using New Technologies to Improve Existing VAT/GST Systems”, in *Tax Law and Digitalization: The New Frontier for Government and Business*, 2021, Jeffrey Owens and Robert Risse (coord.), Wolters Kluwer, pp. 91-106.

Artigos de Revista

AAVV, 2023, “VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin’ la ViDA Loca?”, *EC Tax Review*, pp. 127-141.

BAULF Alex, 2022, “The Burgeoning Importance of E-Invoicing”, *Tax Executive*, vol. 74, number 6, pp. 58-59.

BORDELLI, Fabrizio; PETRONI, Carlo 2021, “Towards an Automated VAT System in Italy: Obligations and Opportunities for Taxable Persons”, *International VAT Monitor*, pp. 281-291.

ISMER, Roland, 2021, “Towards Mandatory E-Invoicing for VAT and a Common Clearance System: Rich Pickings from Embracing Technology!”, *EC Tax Review*, pp. 82-85.

JAFARI, Sacha, 2020, “Combining Modern Technology and Real-Time Invoice Reporting to Combat VAT Fraud: No Revolution, but a Technological Evolution”, *International VAT Monitor*, pp. 139-143.

JAFARI, Sacha, 2021, “Business-Friendly Real-Time Reporting in the European Union – Are We Moving in the Right Direction?”, *International VAT Monitor*, pp. 229-230.

JAFARI, Sacha; LAMENSCH, Marie e, PAPIS-ALMANSA, Marta 2022, "Proposal for a Secure Digital Reporting Standard for Intra-Community Transactions", *International VAT Monitor*, pp. 231-244.

TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA, Phelippe, 2022, "Improving the Relationship Between Tax Authorities and Taxpayers in Brazil", *INTERTAX*, vol. 50, number 3, pp. 218-230.

ZAMBRANO, Raul; G. ARIAS E, Isaác, 2020, "Technology and Tax Administration Control in Latin America", *Bulletin for International Taxation*, pp. 608-618.

Webinars

Avalara (2022), *E-invoicing and e-reporting models explained*, in <https://www.youtube.com/watch?v=IKqngvSm9T8> (10.07.2023).

Avalara (2022), *European e-invoicing update: What's new and what's next*, in <https://www.youtube.com/watch?v=hD5uG6vtCbA> (11.07.2023).

Pagero (2023), *French mandate: Essential updates - June 2023*, in <https://www.pagero.com/live-webinars/french-mandate-essential-updates-june-2023> (27.06.2023).

Pagero (2023), *Unlocking LATAM with Pagero*, in <https://www.pagero.com/videos/unlocking-latam-with-pagero-recording> (04.07.2023).

Pagero & Deloitte (2023), *E-invoicing and e-reporting compliance updates with Pagero & Deloitte - Feb 2023*, in <https://vimeo.com/798801328/e76cf363d2> (30.06.2023).

Van der Valk, Christiaan, *E-Invoicing in Latin America: Ensuring Compliance and Alignment with Corporate Strategies*, in <https://www.einvoicingbasics.co.uk/resources/webinar/e-invoicing-in-latin-america-ensuring-compliance-and-alignment-with-corporate-strategies/> (01.08.2023).

Documentos da internet

AAVV, 2022, *Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing?*, *OECD Forum On Tax Administration*, in https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-3-0-and-electronic-invoicing_2ffc88ed-en (05/06/2023).

Agenzia Entrate (2021), *Electronic Invoicing in Italy?*, in <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/Italy-Electronic-invoicing-May-2021.pdf> (01/06/2023).

Avalara, 2023., *The future of e-invoicing*, in <https://www.avalara.com/eu/en/learn/whitepapers/the-future-of-e-invoicing.html> (16/09/2023).

Chul Lee, Hyung, 2016, *Can Electronic Tax Invoicing Improve Tax Compliance?*, World Bank Group, pp. 6-14, in <https://openknowledge.worldbank.org/entities/publication/e552191f-e693-58b9-a4f9-17d23b0878fc> (15/06/2023).

Comissão Europeia (2022), *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT REPORT*, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022SC0393&qid=1670842746404> (10.10.2023)

Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hedeos, Mazars, Desmeytere Services and Università di Urbino, (2022), *VAT in the Digital Age FINAL REPORT - VOLUME 1 - DIGITAL REPORTING REQUIREMENTS*, in <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/VAT%20in%20the%20Digital%20Age%20Final%20Report%20Volume%201.pdf> (10.10.2023).

KPMG, 2018, *The mandate is growing for e-invoicing adoption*, in <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/za/pdf/2018/August/mandate-for-e-invoicing-adoption-kpmg-tax.pdf> (20/05/2023).

Regulatory Scrutiny Board , Comissão Europeia (2022), in [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi2ibyi0faBAXrwaIHHTPdBxkQFnoECBQQAQ&url=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Ftransparency%2Fdocuments-register%2Fapi%2Ffiles%2FSEC\(2022\)433%3FersIds%3D090166e5f6229c1e&usg=AOvVaw18lToWFjdQc2CdYB1V2Iml&opi=89978449](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi2ibyi0faBAXrwaIHHTPdBxkQFnoECBQQAQ&url=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Ftransparency%2Fdocuments-register%2Fapi%2Ffiles%2FSEC(2022)433%3FersIds%3D090166e5f6229c1e&usg=AOvVaw18lToWFjdQc2CdYB1V2Iml&opi=89978449) (01/10/2023)

Jurisprudência

— Acórdão do STA de 22.01.1997 (Benjamim Rodrigues), in <http://www.dgsi.pt>

— Acórdão do TJUE de 11.12.2014, Caso Idexx Laboratories Italia Srl, Processo C-590/13, in <https://curia.europa.eu>

— Acórdão do TJUE de 18.02.2016, Caso Barlis 06, Processo C-516/14, in <https://curia.europa.eu>

— Acórdão do TJUE de 22.04.2021, Caso Wilo Salmson France, Processo C-80/20, in <https://curia.europa.eu>