

Viitorul începe curând – Planul de măsuri „TVA în era digitală” | Sorin Biban

Autor: Sorin Biban, Tax Partner, Biriș Goran SPARL

În data de 8 decembrie 2022, Comisia Europeană a publicat un plan de măsuri privind modificarea legislației de TVA, menit să simplifice, să modernizeze și să armonizeze o bună parte din regulile actuale. Pachetul de măsuri propus de Comisie se axează pe trei obiective principale: (i) facturarea electronică și raportarea digitală, (ii) înregistrarea unică în scop de TVA la nivelul UE (așa-numitul ghișeu unic, sau regimul OSS – One Stop Shop) și (iii) regulile privind platformele/interfețele electronice (comerțul electronic). Intrarea în vigoare a modificărilor este temporizată, cu o parte dintre modificări urmând să intre în vigoare la 1 ianuarie 2024, o altă parte la 1 ianuarie 2025 și ultima parte la 1 ianuarie 2028.

Trebuie menționat însă că în momentul de față planul de măsuri este discutat în Consiliul Uniunii Europene, fiind necesară unanimitate pentru a putea fi adoptat. Din informațiile apărute inițial în spațiul public a reieșit că, deși ar exista unanimitate cu privire la majoritatea măsurilor propuse, nu este exclusă posibilitatea ca termenul pentru intrarea în vigoare să fie amânat cu un an. Cu toate acestea, recent a fost publicat un proiect de raport al Parlamentului European[\[1\]](#) ce conține circa 100 de propuneri de modificare cu privire la proiectul pus în dezbatere de Comisie, printre care amânarea termenelor pentru intrarea în vigoare cu 2 ani (nu unul, cum se discuta inițial) motivat în general de timpul necesar statelor membre pentru a putea implementa noile reguli.

Cele ce urmează nu constituie o analiză în profunzime, ci mai degrabă un inventar adnotat al principalelor modificări cuprinse în planul de măsuri.

▪ **Facturarea electronică și raportarea digitală**

În ceea ce privește facturarea electronică, începând cu data de **1 ianuarie 2024**, definiția facturii electronice ar urma să se schimbe, noua definiție făcând referire la factura „emisă, transmisă și primită într-un **format electronic structurat** care permite **prelucrarea sa automată și electronică**”. Tot de la această dată, este eliminat art. 232 din Directiva TVA, care impune în prezent acceptul beneficiarului pentru utilizarea facturii electronice. Existența acestui articol este de altfel și motivul pentru care România a solicitat derogare din partea Comisiei Europene pentru a putea impune obligativitatea facturii electronice în toate tranzacțiile de tip B2B. Totodată, se va da posibilitatea statelor membre de a impune obligativitatea utilizării facturii electronice. Statele membre ce aleg să impună obligativitatea facturii electronice, trebuie să permită ca utilizarea acesteia să respecte standardul european reglementat prin Directiva 2014/55/UE privind facturarea electronică în domeniul achizițiilor publice.

Așadar, dacă măsurile de mai sus vor fi adoptate fără modificări, de la 1 ianuarie 2024 România ar putea impune obligativitatea facturii electronice pentru toate tranzacțiile de tip B2B, fără a mai fi necesară o derogare în acest sens din partea Comisiei Europene.

Cu toate acestea, probabil ținându-se cont și de stadiul planului de măsuri și de așteptările privind o posibilă amânare a datei intrării în vigoare a acestuia, în data de 23 iunie 2023 Comisia Europeană a publicat proiectul deciziei prin care autorizează România să introducă, de la 1 ianuarie 2024, obligativitatea utilizării facturii electronice în toate tranzacțiile locale/interne de tip B2B[\[2\]](#). Derogarea este

valabilă până la data la care statele membre ar trebui să aplice modificările din planul de măsuri „TVA în era digitală”, dar nu mai târziu de 31 decembrie 2026, cu posibilitatea prelungirii printr-o nouă cerere (caz în care România va trebui să prezinte și un raport în care să evalueze impactul derogării acordate în combaterea fraudei TVA și în îmbunătățirea colectării TVA).

În momentul de față, conform informațiilor disponibile, proiectul acestei decizii este în analiză în cadrul Consiliului. Având în vedere că derogarea se aplică de la 1 ianuarie 2024, rezultă că **persoanele impozabile/comercianții vor avea mai puțin de 6 luni pentru implementarea facturii electronice.**

Un alt aspect important este acela că emiterea și transmiterea facturilor electronice **nu vor putea face obiectul unei autorizări sau verificări prealabile obligatorii de către autoritățile fiscale**, excepție făcând statele membre care la data adoptării modificărilor propuse de Comisie au obținut și implementat derogări în acest sens. Aceste derogări vor putea fi aplicate numai până la 1 ianuarie 2028.

Începând cu data de 1 ianuarie 2028, utilizarea facturii electronice va deveni regulă, în timp ce utilizarea facturilor pe suport de hârtie sau alte formate vor putea fi acceptate de statele membre numai în cazul tranzacțiilor ce nu fac obiectul cerințelor de raportare digitală (a se vedea mai jos). Tot de la această dată, termenul pentru emiterea facturii va fi de două zile lucrătoare de la data la care a intervenit faptul generator (data livrării/prestării). Trebuie menționat că termenul scurt pentru emiterea facturii este strâns legat de termenul prevăzut pentru raportarea digitală menționată mai jos, care se va efectua în timp aproape real și va include majoritatea informațiilor cuprinse în factură.

Tot începând cu data de 1 ianuarie 2028, elementele obligatorii ce vor trebui incluse în factură sunt suplimentate

cu următoarele:

- Codul IBAN al furnizorului în care va fi achitată factura;
- Data la care este scadentă plata sau, în cazul în care se convine asupra unor plăți parțiale, data și valoarea fiecărei părți;
- În cazul facturilor de corecție, numărul secvențial ce identifică factura corectată.

Nu în ultimul rând, se elimină posibilitatea de a emite facturi centralizatoare. Așa cum am menționat, scopul noului sistem de raportare digitală este de a raporta tranzacțiile în timp aproape real către autoritățile fiscale și de a încuraja utilizarea facturii electronice, astfel că posibilitatea de a emite facturi centralizatoare pentru o lună calendaristică contravine acestor obiective.

Legat de cerințele de raportare digitală, acestea devin aplicabile de la 1 ianuarie 2028 conform proiectului de măsuri propus de Comisie și în esență vor înlocui actuala declarație recapitulativă (formularul 390). Prin urmare, vor fi supuse cerințelor de raportare digitală aceleași persoane impozabile și tranzacții ce fac în prezent obiectul declarației recapitulative – operațiunile intra-comunitare efectuate între persoane impozabile (livrări și achiziții intra-comunitare de bunuri, prestări de servicii impozabile în alt stat membru decât cel în care e stabilit furnizorul), transferurile de bunuri asimilate unei operațiuni intra-comunitare.

Raportarea se va face în timp aproape real, termenul pentru transmiterea informațiilor fiind de două zile de la data emiterii facturii sau de la data la care trebuie emisă factura (pentru cazurile în care furnizorul nu emite factura sau nu o emite la timp), iar informațiile raportate vor reprezenta majoritatea informațiilor cuprinse în factura electronică.

Alte elemente caracteristice cerințelor de raportare digitală

inclus:

- Raportarea se va face către autoritățile fiscale din statul membru în care este stabilită persoana impozabilă, acestea urmând a transmite informațiile primite către o bază de date centrală constituită la nivelul UE în scopul înlesnirii schimbului de informații între statele membre;
- Formatul de raportare va fi unul standardizat, care să asigure interoperabilitatea datelor transmise;
- Pentru operațiunile supuse cerințelor de raportare digitală va fi obligatorie utilizarea facturii electronice.

Implementarea cerințelor de raportare digitală pentru operațiunile locale va fi opțională. Statele membre ce aleg să implementeze raportarea digitală și pentru operațiunile locale vor trebuie să aplice aceleași reguli/cerințe cu privire la raportarea digitală în cazul operațiunilor intra-comunitare. De asemenea, statele membre care la data adoptării planului de măsuri ViDA au deja implementată raportarea digitală vor fi nevoite ca până la data de 1 ianuarie 2028 să-și adapteze sistemele utilizate la formatul de raportare UE.

▪ **Înregistrarea unică în scop de TVA la nivelul UE**

Începând de la 1 iulie 2021, ghișeul unic (OSS) acoperă următoarele tipuri de operațiuni:

- Prestări de servicii B2C în UE;
- Vânzări intracomunitare de bunuri la distanță;
- Livrările interne de bunuri prin interfețele electronice cu privire la care acestea sunt considerate furnizor presupus;
- Vânzări la distanță de bunuri importate cu o valoare intrinsecă ce nu depășește 150 euro.

În vederea diminuării situațiilor unde ar fi necesară înregistrarea în scop de TVA în alte state membre, ghișeul

unic se va extinde de la 1 ianuarie 2025, urmând a fi incluse următoarele livrări de bunuri de tip B2C efectuate de persoane impozabile neînregistrate (în scop de TVA) în statul membru în care operațiunea este supusă TVA:

- Livrări de bunuri cu instalare/asamblare;
- Livrările de bunuri la bordul navelor, aeronavelor sau trenurilor;
- Livrările de gaz, electricitate, sau energie destinată încălzirii sau răcirii;
- Livrările locale de bunuri (efectuate fără transport, sau cu transport care începe și se încheie în același stat membru).

Livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități supuse regimului marjei vor fi, de asemenea, incluse în ghișeul unic. Includerea acestui tip de operațiuni în ghișeul unic rezultă din includerea acestora în definiția „*vânzărilor intracomunitare de bunuri la distanță*” (art. 14 (4) par. (1) a) din Directiva TVA) și din schimbarea regulilor privind locul livrării – urmând a fi aplicabilă regula privind vânzările intracomunitare de bunuri la distanță prevăzută la art. 33 din Directiva TVA (art. 35 este eliminat). Vor fi incluse în ghișeul unic și livrările locale (efectuate fără transport, sau cu transport care începe și se încheie în același stat membru) de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități.

De asemenea, tot de la 1 ianuarie 2025 se propune introducerea regimului special pentru transferurile de bunuri proprii, în cadrul ghișeului unic, regim conceput special pentru a simplifica obligațiile de conformitate în materie de TVA asociate acestui tip de operațiuni. Reglementarea acestui regim este în strânsă legătură cu eliminarea treptată a măsurilor de simplificare existente în prezent cu privire la regimul stocurilor la dispoziția clientului (până la data de 31 decembrie 2025 vor fi eliminate complet). Prin utilizarea acestui nou modul OSS, persoanele impozabile vor putea declara

transferurile de bunuri proprii în statul membru în care acestea sunt stabilite, nemaifiind necesară înregistrarea în scopuri de TVA în statul membru de destinație. Trebuie precizat că noul modul nu acoperă transferurile de bunuri de capital și bunurile pentru care nu există un drept integral de deducere.

Nu în ultimul rând, se va modifica art. 194 din Directiva TVA în sensul în care aplicarea mecanismului taxării inverse devine obligatorie în cazul operațiunilor B2B efectuate de persoane impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în care e datorat TVA. În prezent, acest mecanism este opțional. Prin implementarea obligativității acestui mecanism în situațiile precizate, se reduc și mai mult situațiile în care este necesară înregistrarea în scop de TVA în alt stat membru. Taxarea inversă nu va fi aplicabilă în cazul livrărilor efectuate de persoanele impozabile revânzătoare în cadrul regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități.

Referitor la importuri, este important de precizat că, în data de 17 mai 2023, Comisia Europeană a publicat un plan de măsuri ce urmărește să reformeze regimul vamal al UE, prin simplificarea și eficientizarea procedurilor vamale[\[3\]](#). Planul de măsuri include și o propunere de modificare a Directivei TVA, prin care se elimină plafonul de 150 euro aplicabil în prezent cu privire la:

- Regula „furnizorului presupus” în cazul interfețelor electronice ce facilitează vânzările la distanță de bunuri importate din state/teritorii terțe (pct. (iii) de mai jos);
- Regimul IOSS;
- Mecanismul special pentru declararea și plata TVA la import (art. 315³ din Codul fiscal).

Aceasta înseamnă că regulile aplicabile în situațiile de mai sus vor include și bunurile cu o valoare ce depășește 150 euro

(cu excepția bunurilor accizabile). Dacă va fi adoptată, propunerea de modificare va deveni aplicabilă de la 1 martie 2028.

▪ Comerțul electronic

De la 1 iulie 2021, ca urmare a modificării Directivei TVA (prin Directiva 2017/2455), interfețele electronice au devenit responsabile pentru colectarea și plata TVA cu privire la anumite livrări de bunuri pentru care sunt considerate ca fiind „furnizor presupus”:

- Când o persoană impozabilă, prin utilizarea unei interfețe electronice, facilitează vânzarea la distanță de **bunuri importate din teritorii terțe sau țări terțe în loturi cu o valoare intrinsecă de maximum 150 EUR**;
- Când o persoană impozabilă, prin utilizarea unei interfețe electronice, facilitează livrarea de bunuri în Comunitate **de către o persoană impozabilă nestabilită în Comunitate**, către o persoană neimpozabilă.

În aceste două cazuri, se consideră că platforma/interfața electronică care a facilitat livrarea a primit și a livrat ea însăși bunurile respective. Altfel spus, în aceste cazuri, platforma care a facilitat livrarea va fi considerată/se transformă în cumpărător-revânzător al acelor bunuri. Astfel, vor avea loc două livrări: (i) o livrare B2B (scutită) de la furnizor către platformă și (ii) o livrare B2C (impozabilă) de la platformă către consumator.

În toate cazurile, platformele pot utiliza ghișeul unic pentru declararea și plata TVA.

Prin planul de măsuri „TVA în era digitală” rolul platformelor/interfețelor electronice în colectarea și plata TVA este extins în mod semnificativ începând cu data de 1 ianuarie 2025.

În cazul livrărilor de bunuri:

- Articolul 14a par. 2 din Directiva TVA este modificat în sensul în care regula „furnizorului presupus” se va aplica livrărilor de bunuri în Comunitate către o persoană neimpozabilă (B2C), indiferent unde este stabilit furnizorul – este eliminată referința cu privire la persoanele impozabile nestabilite în Comunitate.

Aceasta înseamnă că platformele/interfețele electronice vor fi considerate „furnizor presupus” și **vor avea obligații cu privire la colectarea și plata TVA aferent pentru orice tip de vânzări intracomunitare de bunuri la distanță.**

Regula va fi aplicabilă și în cazul livrărilor interne/locale, cu excepția persoanelor impozabile stabilite într-un singur stat membru, care prin intermediul unei interfețe electronice facilitează livrări de bunuri numai în acel stat membru fără expediere sau transport, sau când transportul/expedierea încep și se încheie în statul membru respectiv.

- Regula „furnizorului presupus” va fi aplicabilă și în cazul interfețelor electronice ce facilitează **transferuri de bunuri proprii** (altele decât bunurile de capital și cele pentru care nu există un drept integral de deducere) către un alt stat membru, efectuate de persoane impozabile.

Noua regulă vizează situațiile întâlnite destul de des în practică în care platformele online pun la dispoziția clienților persoane impozabile servicii logistice (depozitare, transferul bunurilor dintr-un stoc în altul, dintr-un stat membru în altul, etc.). Includerea acestei situații în regula „furnizorului presupus” sporește, deci, eficiența simplificărilor vizate de extinderea ghișeului unic.

- **Regimul ghișeului unic pentru importuri (IOSS)** va deveni **obligatoriu** pentru interfețele electronice ce facilitează vânzarea la distanță de bunuri importate din

state terțe în loturi cu o valoare intrinsecă de maximum 150 euro.

În acest caz, sancțiunea privind ștergerea din registrul regimului – corespunzătoare situației în care persoana impozabilă încalcă în mod repetat normele referitoare la regimul IOSS – nu va mai fi aplicabilă. Statele membre vor fi nevoite să adopte alte măsuri pentru aceste situații.

În cazul serviciilor, regula „*furnizorului presupus*” urmează a se aplica în sectorul închirierii de locuințe pe termen scurt și în sectorul transportului de persoane, atunci când aceste servicii sunt facilitate de o interfață electronică. Ca urmare a introducerii acestei noi reguli, în cazul în care furnizorul nu percepe TVA (pentru că, de exemplu, este o persoană fizică, sau utilizează regimul special de scutire pentru mici întreprinderi), interfața electronică va percepe și va contabiliza/declara TVA pentru prestarea subiacentă.

Similar cu celelalte situații în care interfața electronică este considerată „furnizor presupus”, aceasta va putea aplica regimul ghișeului unic pentru declararea și plata TVA.

Noua regulă urmărește, conform expunerii de motive, să asigure condiții de concurență echitabile între platformele care oferă servicii și alți furnizori tradiționali care se califică drept persoane impozabile, fără a impune o sarcină asupra furnizorilor care își desfășoară activitatea prin intermediul platformei.

Pentru implementarea acestei noi reguli, sunt aduse următoarele modificări de ordin tehnic:

- Se precizează că prestarea neîntreruptă a serviciilor de închiriere de locuințe pentru o perioadă de maximum 45 de zile este considerată ca având o funcție similară sectorului hotelier. Prin urmare, pentru aceste servicii nu este aplicabilă scutirea de TVA cu privire la închirierea de bunuri imobile.

- Prestarea de servicii de la furnizor către interfața electronică va fi considerată o operațiune scutită de TVA fără drept de deducere.
- Serviciul (presupus a fi) prestat de interfața electronică către beneficiar nu va aduce atingere dreptului de deducere al persoanei impozabile ce operează/deține interfața electronică, indiferent dacă acea prestare dă sau nu drept de deducere.
- Este clarificat faptul că locul prestării pentru serviciul de intermediere efectuat de platformă către o persoană impozabilă este locul în care tranzacția principală este efectuată.
- Este definit termenul „facilitează” în contextul închirierii de locuințe pe termen scurt și transportului de persoane: *„utilizarea unei interfețe electronice pentru a permite unui client și unui furnizor care oferă servicii de închiriere de locuințe pe termen scurt sau de transport de persoane prin intermediul interfeței electronice să intre în contact, ceea ce conduce la o prestare a serviciilor respective prin intermediul acelei interfețe electronice”*. De asemenea, sunt prevăzute cazurile în care interfața electronică nu va fi considerată ca fiind furnizor presupus.

În concluzie, dacă planul de măsuri va fi adoptat în forma propusă, de la 1 ianuarie 2025 interfețele electronice vor fi considerate „furnizor presupus” și implicit responsabile pentru colectarea și plata TVA pentru următoarele tipuri de operațiuni, atunci când se consideră că interfața electronică a facilitat respectivele operațiuni:

- Vânzările intracomunitare de bunuri la distanță și livrările locale (cu excepția menționată mai sus), indiferent unde este stabilit furnizorul (în UE sau în afara UE);
- Vânzările de bunuri importate din state terțe în loturi cu valoare de până la 150 euro, indiferent unde este

stabilit furnizorul;

- Serviciile de închiriere de locuințe pe termen scurt (maxim 45 de zile) și serviciile de transport de persoane;
- De asemenea, vor fi responsabile pentru declararea transferurilor de bunuri proprii.

Așa cum am menționat mai sus, în prezent există un proiect de raport al Parlamentului European ce conține circa 100 de modificări la textul propus de Comisie. Rămâne deci de văzut care va fi forma finală adoptată și de când vor intra în vigoare noile reguli.

*Articolul a fost publicat în revista **Tax Magazine nr. 3/2023.***

[1]

https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/ECON-AM-749001_EN.pdf

[2]

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0329>

[3]

https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-reform_en