Sistemul RO e-Factura – cine și ce

Autor: Sorin Biban, Tax Partner, Biriș Goran SPARL

Ultimul trimestru al anului 2023 a adus modificări semnificative cu privire la legislația fiscală, majoritatea dintre acestea fiind aplicabile de la 1 ianuarie 2024, lăsând astfel o perioadă scurtă de timp la dispoziția agenților economici să se adapteze – ultimele modificări fiind publicate înainte de sărbători, în data 15 decembrie.

Printre cele mai importante prevederi sunt și cele legate de implementarea facturării electronice (sistemul RO e-factura) în relațiile de tip B2B, venite în urma Deciziei Consiliului Uniunii Europene nr. 2023/1553 din 25 iulie 2023, prin care România a fost autorizată să deroge de la Directiva TVA. Modificările au fost implementate prin Legea nr. 296 din 26 octombrie 2023, ulterior fiind ajustate prin OUG nr. 115 din 15 decembrie 2023.

Fiind adoptate într-un interval de timp foarte scurt, măsurile privind sistemul RO e-Factura conțin încă neclarități, ridicând numeroase probleme în practică. Sesiunile online derulate de ANAF au fost foarte utile și au răspuns multor provocări practice întâmpinate de contribuabili, însă sistemul pare să nu fie încă pus la punct.

Implementarea sistemului RO e-Factura implică 2 perioade/etape principale:

- **Perioada de tranziție**, între **1 ianuarie 2024 – 30 iunie 2024**, pe parcursul căreia este prevăzută obligația de transmitere/raportare a facturii electronice în sistemul RO e-Factura. Este, așadar, o obligație de raportare a facturii electronice. Factura care circulă între furnizor și beneficiar în această perioadă, și în baza

căreia se va putea deduce TVA, este factura clasică.
- **Cu începere de la 1 iulie 2024**, devine obligatorie transmiterea facturii prin sistemul RO e-Factura.

Este necesar, în primul rând, să facem distincția între cele două situații: prima reprezintă o obligație de raportare în relația cu organele fiscale, în timp ce a doua acoperă inclusiv circulația/transmiterea facturii de la furnizor la beneficiar.

Potrivit ultimului ghid publicat pe pagina ANAF, *„în perioada 1 ianuarie 2024 – 30 iunie 2024, operatorii economici – persoane impozabile stabilite în România, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate în scopuri de TVA au obligația să raporteze în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura toate facturile emise în relația B2B și în relația cu instituțiile publice, altele decât cele efectuate în relația B2G, pentru care există obligația utilizării Ro e-Factura începând cu data de 01 iulie 2022”*.

Așadar, conform ghidului, perioada 1 ianuarie 2024 – 30 iunie 2024 vizează aceleași operațiuni ce fac obiectul utilizării RO e-Factura de la 1 iulie 2024.

Cu toate acestea, la o analiză mai atentă a prevederilor legale, reiese că cele două perioade nu acoperă exact aceleași operațiuni.

Pentru perioada ianuarie – iunie 2024, conform art. LIX din Legea nr. 296/2023, trebuie raportate în sistemul RO e-Factura facturile emise de persoane impozabile stabilite în România *„pentru **livrările de bunuri şi prestările de servicii care au locul livrării/prestării în România** conform art. 275 şi art. 278–279 din Legea nr. 227/2015, cu modificările şi completările ulterioare, **efectuate în relaţia B2B**, astfel cum este definită la art. 2 alin. (1) lit. n) din Ordonanța de urgenţă a Guvernului nr. 120/2021”.* **Relația B2B** este definită ca fiind *„relaţia comercială dintre doi operatori economici –*

B2B – tranzacţia având ca obiect execuţia de lucrări, livrarea de bunuri/produse şi/sau prestarea de servicii dintre doi operatori economici”. Iar **operator economic** este *„orice entitate care desfăşoară o activitate economică constând în executarea de lucrări, livrarea de bunuri/produse şi/sau prestarea de servicii”* (art. 2 alin. (1) lit. b) din OUG 120/2021).

Aceeași obligație de raportare (pentru aceleași operațiuni) revine și persoanelor impozabile nestabilite, dar înregistrate în scop de TVA în România, începând cu data de 1 ianuarie 2024.

La alin. (4) al art. LIX din lege (modificat prin OUG 115/2023) este menționat că sunt exceptate următoarele operațiuni:

1. exporturile și livrările intracomunitare;
2. livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate către persoane impozabile care **nu sunt stabilite şi nici înregistrate în scopuri de TVA în România**;
3. livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care se emit facturi simplificate;
4. prestările de servicii pentru care emiterea facturii nu face obiectul normelor de facturare aplicabile în România.

Sumarizând, obligația de raportare a facturii, stabilită prin art. LIX din Legea nr.296/2023, se aplică operațiunilor ce îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. **Sunt efectuate de persoane impozabile stabilite în România, sau de persoane impozabile nestabilite, dar înregistrate în scop de TVA în România** – cu mențiunea că în cel de-al doilea caz obligația de raportare nu încetează la 30 iunie 2024;
2. **Sunt efectuate în relația B2B, adică beneficiarul este un operator economic;**

Trebuie observat aici că definiția relației comerciale de tip B2B nu face referire la operatori economici stabiliți în România. Prin urmare, având în vedere excepția de la alin. (4) de mai sus (lit. b), condiția se consideră îndeplinită și în cazul **persoanelor impozabile nestabilite, dar înregistrate în scop de TVA în România**.

3. **Reprezintă livrări de bunuri sau prestări de servicii, iar locul livrării/prestării este în România.**
4. **Nu este aplicabilă niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. LIX alin. (4) din Legea 296/2023.**

Pentru perioada ce începe la 1 iulie 2024, conform art. 10 din OUG 120/2021 (modificat succesiv prin Legea 296/2023 și OUG 115/2023), ***„în relaţia comercială B2B, între persoane impozabile stabilite în România conform art. 266 alin. (2) din Legea nr. 227/2015, cu modificările şi completările ulterioare, emitentul facturii electronice are obligaţia de transmitere a acesteia către destinatar utilizând sistemul naţional privind factura electronică RO e-Factura***”. Fac excepție de la această obligație facturile simplificate.

În ceea ce privește persoanele impozabile nestabilite în România, acestea nu sunt supuse obligațiilor ce intră în vigoare de la 1 iulie, însă pot opta pentru utilizarea sistemului RO e-Factura.

Așadar, regulile aplicabile de la 1 iulie 2024 vizează **relațiile comerciale B2B între persoane impozabile stabilite în România**.

Însă, operațiunile comerciale derulate în relația B2B nu reprezintă întotdeauna livrări de bunuri/prestări de servicii din perspectiva TVA, iar livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate între persoane impozabile stabilite în România nu au întotdeauna locul livrării/prestării în România.

Comparând prevederile aplicabile în cele două perioade, putem identifica unele diferențe:

- **În perioada de tranziție sunt raportabile facturile emise pentru operațiuni ce au locul livrării/prestării în România, în timp ce de la 1 iulie 2024 această condiție nu mai este aplicabilă – factura trebuie transmisă prin sistemul RO e-Factura chiar și în cazul în care locul livrării/prestării este în afara României, dacă factura este aferentă unei operațiuni B2B între persoane impozabile stabilite în România.**

Există situații – în teorie și în practică – în care, deși părțile sunt persoane impozabile stabilite în România, locul operațiunii nu este în România. Ne putem referi aici la serviciile cărora le este aplicabilă regula *"use and enjoyment"*, cum sunt serviciile de transport de bunuri, în care transportul bunurilor începe și se termină în afara UE. Chiar dacă furnizorul și beneficiarul sunt persoane impozabile stabilite în România, locul prestării va fi în afara României (deci neimpozabil în România), conform art. 278 alin. (7) din Codul fiscal. Conform prevederilor menționate mai sus, în astfel de situații factura de servicii nu face obiectul obligației de raportare în perioada ianuarie – iunie, însă de la 1 iulie vor intra în sfera de aplicare a prevederilor art. 10 din OUG 120/2021.

- **În perioada de tranziție sunt vizate livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, în timp ce regulile aplicabile de la 1 iulie 2024 vizează relațiile comerciale B2B. Cele două expresii nu sunt identice din punct de vedere al legislației TVA, în sensul că nu acoperă exact aceleași operațiuni.**

Nu toate „relațiile comerciale" sunt livrări de bunuri/prestări de servicii din perspectiva TVA. Mă refer aici în special la transferul unei activități economice, reglementat de art. 270 alin. (7) din Codul fiscal. În cadrul uneia din sesiunile online ale ANAF, s-a menționat că facturile emise pentru transferurile de activitate ar fi văzute ca operațiuni scutite dar în sfera TVA din punct de

vedere al sistemului RO e-Factura, astfel că facturile trebuie raportate în sistem.

Tind să nu fiu de acord cu o astfel de abordare. Articolul 270 alin. (7) din Codul fiscal menționează destul de clar că transferul unei activități economice *„**nu constituie livrare de bunuri** dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România”*.

Prin urmare, dacă ne raportăm la textul art. LIX din Legea nr. 296/2023, coroborat cu art. 270 (7) din Codul fiscal, reiese că facturile emise în legătură cu astfel de operațiuni **nu fac obiectul raportării în sistem în perioada ianuarie – iunie 2024**.

- **În perioada de tranziție trebuie raportate și facturile emise către persoane impozabile nestabilite, dar înregistrate în scop de TVA în România, dacă operațiunea este o livrare de bunuri/prestare de servicii având locul în România. Regulile ce intră în vigoare de la 1 iulie 2024 nu sunt aplicabile în această situație**.

În mod evident, prevederile aplicabile în cele două perioade nu se suprapun exact din punct de vedere al operațiunilor vizate. Nu este clar dacă aceasta a fost intenția legiuitorului, de a exclude anumite operațiuni numai în perioada de tranziție.

Un alt aspect care ar trebui clarificat este cel al operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (1) și (2) din Codul fiscal. Conform art. 319 (7) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu au obligația emiterii de facturi în cazul acestor operațiuni. Cum trebuie interpretate prevederile Legii nr. 269/2023 și ale OUG 115/2023, raportat la art. 319 (7) din Codul fiscal, în aceste situații? Sunt aplicabile sancțiunile privind facturarea electronică? Îmi imaginez că în practică sunt foarte puține cazuri în care furnizorii nu emit facturi pentru aceste

servicii, însă cred că o clarificare este necesară.

Concluzionând, consider că sunt încă necesare clarificări cu privire la ce obligații au persoanele impozabile de la 1 ianuarie 2024 în privința facturării electronice. Lipsa acestor clarificări poate conduce la abordări inconsecvente din partea autorităților fiscale, dar mai ales la costuri inutile pentru persoanele impozabile.