

## Noul pachet legislativ TVA adoptat de Comisia Europeană

Alexandru Cristea<sup>1</sup>

*După cum bine știm, momentul aderării României la Uniunea Europeană („UE”) a reprezentat o piatră de încercare pentru toate companiile românești în demersul aplicării corecte a noii legislației TVA armonizate cu Directivele europene și aflată, începând cu 2007, sub incidența directă a jurisprudenței europene în domeniu. Astfel, noile reguli urmează un sistem comun european cu privire la locul de taxare a tranzacțiilor cu bunuri și servicii, dar și cu privire la urmărirea și raportarea acestora pe teritoriul statelor membre ale UE. Dar iată că relativ recent, la finele anului trecut, organismele UE și-au dat acordul pentru promulgarea unui nou pachet legislativ cu privire la TVA ce aduce modificări importante în această sferă.*

### 1. Aspecte introductive

Prezentul articol efectuează o scurtă trecere în revistă a modificărilor agreate de UE, cu scopul de a facilita o abordare viitoare pragmatică a companiilor ce vor fi afectate de acest nou set de reguli de joc în privința TVA. Vestea bună este că prevederile noilor Directive elaborate în stadiul de proiect de Consiliul UE vor fi aplicabile în mare parte începând cu 1 ianuarie 2010 (cele referitoare la furnizarea serviciilor către companii – *Business to business*) și 1 ianuarie 2015 (cele referitoare la furnizarea serviciilor către consumatori finali – *Business to consumers*); astfel, la acest moment exista încă suficient timp pentru ca societățile românești să cunoască și să implementeze schimbările relevante pentru domeniul lor de activitate, mai ales în sensul ajustării procedurilor interne și a sistemelor IT prin care se realizează raportarea operațiunilor în sfera TVA.

Dar la ce se referă noul pachet legislativ? Acesta abordează în principal două aspecte majore ale legislației TVA, și anume regulile referitoare la locul taxării pentru prestarea de servicii și procedurile legate de rambursarea de TVA, dar și aspecte legate de colaborarea și transmiterea de informații între autoritățile fiscale ale statelor membre. Scopul acestor modificări pare a fi clar trasat de forurile UE: o simplificare din punct de vedere a aplicării unitare a sistemului TVA european și asigurarea unei piețe europene nediscriminatorii din punct de vedere al costurilor cu TVA pentru toți participanții – companii stabilite în statele membre.

### 2. Taxarea serviciilor prestate către companii (*Business to business*)

În prezent, principiile de teritorialitate europene stabilesc taxarea serviciilor în funcție de natura acestora, iar regula principală stipulează că locul de taxare a serviciilor este locul unde este stabilit prestatorul. Bineînțeles, de la această regulă există o multitudine de excepții ce țin cont de natura serviciului prestat. Cu efect din 1 ianuarie 2010, noile prevederi menționează ca regulă principală în cazul serviciilor taxarea la locul unde este stabilit **beneficiarul**. Această regulă va fi pusă în practică în

---

<sup>1</sup> Alexandru Cristea este manager în cadrul departamentului de taxe indirecte al companiei Deloitte Tax. Articolul prezintă opiniile personale ale autorului și nu angajează în niciun fel răspunderea firmei Deloitte Tax pentru acestea.

principal prin aplicarea taxării inverse de către beneficiarii înregistrați în scopuri de TVA în statul de reședință. Ca și consecință, se dorește extinderea acestei modalități de aplicare a TVA (prin taxare inversă) de către companiile beneficiare și diminuarea obligațiilor administrative suplimentare ale prestatorilor externi din cadrul UE de a se înregistra în scopuri de TVA în alte state membre (în statele în care sunt stabiliți clienții).

Totuși, așa cum ne-am obișnuit când analizăm legislația TVA, noile reguli vor prevedea excepții de la regula de bază menționată anterior în funcție de natura anumitor servicii. Astfel, în cazul serviciilor cum ar fi cele de închiriere pe termen scurt a mijloacelor de transport sau pentru serviciile culturale, sportive, științifice sau educaționale, taxarea se va face la locul în care acestea sunt **utilizate/consumate**. Să presupunem, de exemplu, că, în această economie tot mai interconectată, o companie de închirieri mașini din Ungaria prestează acest serviciu de închiriere către o companie germană pentru nevoile curente ale celei din urmă în Arad. În acest caz, serviciul nu va fi taxat nici în Ungaria, dar nici în Germania, acolo unde este stabilit beneficiarul final, ci se va supune regulilor și cotei aplicabile în România, țara în care serviciul este consumat.

Din punct de vedere al unor noi obligații de raportare, prestatorii vor trebui să raporteze aceste tranzacții cu servicii în declarații recapitulative (*European Sales Listings*). Dacă această obligație există în prezent doar în cazul livrărilor și achizițiilor intracomunitare cu bunuri, aceasta se va extinde prin urmare și pentru prestările relevante de servicii în spațiul comunitar. Motivul pentru acest nou demers administrativ a fost verificarea aplicării TVA de către beneficiari prin taxare inversă. Companiile vor trebui să raporteze numerele de TVA ale beneficiarilor din alte state membre, precum și valoarea tranzacțiilor dintr-o anumită perioadă fiscală. Aceste date vor putea fi folosite de autorități în scop statistic și de control în cadrul inspecțiilor fiscale.

Sistemele informatice ale companiilor mari vor trebui să capteze și să actualizeze baze de date mari cu codurile de TVA ale beneficiarilor. În acest sens, înțelegem că se pregătește de către Comisia Europeană lansarea unei noi baze de date îmbunătățite VIES II, ce poate fi folosită, integral sau parțial, de societățile comerciale.

### **3. Taxarea serviciilor prestate către consumatorii finali (*Business to consumers*)**

Generic, din punct de vedere al TVA, această categorie de servicii se referă la serviciile prestate către persoane fizice sau persoane juridice neimpozabile. Pentru acești consumatori finali TVA reprezintă un cost al achiziției, neexistând drept de deducere.

Prin noua Directivă de TVA în discuție, Comisia Europeană ne confirmă că vor surveni modificări începând cu 1 ianuarie 2010 privitoare la locul de taxare și în cazul acestor servicii. Regula de bază va rămâne cea prezentă (taxarea la locul unde este stabilit prestatorul), dar vor fi excepții cu privire la servicii cum ar fi cele de închiriere a mijloacelor de transport, servicii de restaurant și catering, servicii științifice, educaționale, culturale și sportive.

### **4. Taxarea serviciilor de telecomunicații, difuzare și servicii furnizate pe cale electronică**

Dacă pentru majoritatea tipurilor de servicii schimbările vor interveni începând cu 2010, în cazul serviciilor de telecomunicații, difuzare, respectiv serviciile furnizate pe cale electronică (cum ar fi *e-commerce*, furnizarea de software sau muzică pe internet) modificările sunt prognozate a se realiza doar începând cu 1 ianuarie 2015. Motivul poate fi lesne de înțeles dacă ne gândim la evoluția uimitoare a acestor servicii și la diversitatea acestora, fapt ce ridică probleme practice referitoare la stabilirea exactă a sferei de taxare a acestora și la modalitățile de taxare.

Astfel, până în 2015 rămân aplicabile prevederile prezente care menționează reguli diferite în funcție de țara în care este stabilit furnizorul. Furnizorii din spațiul non-UE care prestează astfel de servicii către consumatori finali din UE sunt obligați să se înregistreze și să colecteze TVA din statul în care serviciul este consumat (deși, dată fiind natura serviciilor, la acest moment nu se poate controla în mod eficient dacă această obligație este îndeplinită). În mod contrar, furnizorii stabiliți în UE nu au această obligație și vor colecta TVA din țara în care sunt stabiliți.

Acest tratament discriminatoriu poate da naștere la optimizări fiscale. Pentru a clarifica această situație, să luăm următorul exemplu: un utilizator din Danemarca (unde cota TVA este 25%) dorește achiziționarea pe cale electronică a unui software și are opțiunea alegerii furnizorului. În cazul în care ar alege un furnizor american, acesta din urmă va fi obligat să încaseze TVA din statul unde este consumat/utilizat serviciul – cu alte cuvinte, un cost suplimentar de 25% pentru consumator. În mod alternativ, dacă serviciul va fi cumpărat de la un furnizor din Luxemburg, consumatorul danez va plăti o taxă de 15%, aceasta fiind cota aplicabilă în Luxemburg. Tocmai pentru a evita astfel de optimizări și pentru a nu îngrădi libera concurență, Comisia Europeană intenționează modificarea sistemului de taxare a acestor servicii începând cu 2015.

## **5. Ghișeu electronic (*One Stop Shop*)**

La nivelul legislației TVA, acest concept de *one stop shop* (ce poate fi tradus nu foarte exact ca ghișeu electronic) există deja și se aplică în cazul furnizorilor din spațiul non-UE pentru anumite servicii prestate către utilizatori în statele membre. Din 2015, Comisia europeană încearcă generalizarea acestui sistem. Astfel, acest sistem va permite tuturor prestatorilor de servicii din spațiul comunitar să se înregistreze doar într-un singur stat membru și să își completeze toate necesitățile de raportare TVA (deconturi, declarații recapitulative etc.) prin acea înregistrare.

Acest aranjament va fi în primul rând benefic organizațiilor mari, care desfășoară afaceri complexe cu numeroși clienți în diverse state membre. Prin urmare, dacă luăm doar un exemplu, o companie regională care furnizează servicii de închiriere camioane și are obligația, conform regulilor specifice, să se înregistreze în șapte țări europene, va putea să facă o singură înregistrare în statul membru ales de el. Compania respectivă va colecta TVA din toate cele șapte state și va depune electronic toate deconturile prin acea înregistrare. Implicit, va exista un sistem de reciprocitate prin care statul membru prin care s-a făcut înregistrarea va remite sumele de TVA relevante către toate celelalte state implicate.

## **6. Rambursările de TVA din alte state membre**

Directiva a 8-a europeană, adoptată de România începând cu aderarea la UE, permite rambursarea de TVA aferentă achizițiilor efectuate de companiile stabilite în

spațiul comunitar în alte state membre (decât cel/cele în care companiile sunt înregistrate în scop de TVA). Totuși, fiecare stat membru este discreționar în ceea ce privește procedura specifică de rambursare, termenul de rambursare, documentația necesară la rambursare sau tipul achizițiilor pentru care se permite aceasta. De asemenea, companiile trebuie să solicite sumele și să depună documentația către fiecare autoritate fiscală a statelor în care s-au efectuat achizițiile, ceea ce poate genera numeroase probleme practice.

Pentru a eficientiza acest proces pe întreg teritoriul UE și pentru a asigura accesul echitabil la restituirea sumelor pentru toate persoanele impozabile din UE, din 2010 va fi implementată o nouă procedură de rambursare. Aceasta va presupune completarea unui singur dosar către autoritățile din statul în care compania este înregistrată, iar depunerea se va face pe cale electronică. De asemenea, vor fi impuse anumite termene comune pentru toate statele membre.

Ca și concluzie, observăm că legislația TVA este în continuă transformare pentru a ține pasul cu direcțiile imprimare de tranzacțiile comerciale internaționale, iar companiile românești vor trebui să facă unii nou val de schimbări ce vor fi introduse în mai puțin de un an și jumătate. În acest context, foarte important devine aspectul sistemelor informaționale folosite de companie, care vor trebui să capteze și să genereze date necesare atât noilor obligații de raportare, cât și de transmitere pe cale electronică.