COMISIA
EUROPEANĂ

Bruxelles, 10.2.2020
COM(2020) 47 final

# RAPORT AL COMISIEI CĂTRE PARLAMENTUL EUROPEAN ȘI CONSILIU

## de evaluare a normelor de facturare prevăzute de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

{SWD(2020) 29 final}

# 1. Introducere

În temeiul articolului 237 din Directiva 2006/112/CE[1] (Directiva TVA), Comisia prezintă Parlamentului European și Consiliului un raport de evaluare globală, bazat pe un studiu economic independent, privind impactul normelor în materie de facturare aplicabile de la 1 ianuarie 2013 și, în special, măsura în care acestea au condus efectiv la o diminuare a sarcinilor administrative pentru întreprinderi. Acesta este cadrul în care Comisia a efectuat o evaluare a normelor în materie de facturare.

Evaluarea a avut la bază un studiu independent, realizat de grupul de consultanță Economisti Associati, și a avut drept rezultat Raportul final publicat în luna februarie 2019[2].

Evaluarea a vizat normele în materie de facturare prevăzute de Directiva 2010/45/UE a Consiliului[3] (A doua directivă privind facturarea sau SID – *Second Invoicing Directive*) și, în special, măsura în care acestea au contribuit la cele patru obiective generale stabilite inițial, și anume: (i) reducerea sarcinilor administrative ale întreprinderilor; (ii) reducerea fraudelor în domeniul TVA/impactului asupra activităților de control; (iii) funcționarea adecvată a pieței interne și (iv) promovarea IMM-urilor.

Evaluarea a urmat cele cinci criterii de evaluare din Orientările privind o mai bună legiferare[4], publicate de Comisie: relevanța, eficacitatea, eficiența, coerența și valoarea adăugată europeană.

# 2. Transpunerea și punerea în aplicare a directivei

Pentru a stabili un punct de pornire în cadrul evaluării, consultantul a efectuat o analiză a modului în care A doua directivă privind facturarea a fost transpusă și pusă în aplicare de statele membre. Această analiză s-a axat pe corectitudinea transpunerii directivei de către statele membre și a evaluat măsura în care cadrul juridic național a fost modificat ca urmare a directivei. Din motive de claritate, sinteza de mai jos a analizei este împărțită în trei domenii tematice.

---

1 Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, JO L 347, 11.12.2006, p. 1.

2 Raport privind evaluarea normelor în materie de facturare, prevăzute de Directiva 2006/112/CE: https://publications.europa.eu/ro/publication-detail/-/publication/745fa4fe-2db0-11e9-8d04-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search

3 Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește normele privind facturarea, JO L 189/1, 22.7.2010.

4 Pentru informații suplimentare, a se vedea: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_ro

## 2.1. Facturarea electronică

Directiva a introdus trei modificări principale ale cadrului juridic al UE privind facturile electronice: (i) o nouă definiție a facturii electronice; (ii) principiul neutralității tehnologice; și (iii) principiul egalității de tratament între facturile pe suport de hârtie și facturile electronice. Modificările au fost introduse în mod uniform la nivelul UE. Chiar dacă dispozițiile naționale sunt ușor diferite de textul directivei, nu par să existe probleme legate de o transpunere incorectă.

Mai exact, în ceea ce privește *definiția facturii electronice*, marea majoritate a statelor membre (24) au introdus în legislațiile lor naționale o definiție a facturii electronice, care reflectă definiția din directivă. În patru state membre, definiția fie nu a fost introdusă, fie este într-o anumită măsură diferită de cea inclusă în Directiva TVA. În ceea ce privește *principiul neutralității tehnologice*, acesta a fost transpus uniform și niciun stat membru nu impune utilizarea unei tehnologii specifice de facturare electronică. Deși patru state membre acceptă numai soluțiile de facturare electronică menționate explicit în legislația națională, opțiunile prevăzute sunt definite suficient de amplu pentru a asigura libertatea de alegere a contribuabililor. Pentru a garanta principiul *egalității de tratament*, cerințele legislative privind facturile electronice, în afară de cele care există pentru facturile pe suport de hârtie, au fost eliminate în toate statele membre[5].

## 2.2. Emiterea și conținutul facturilor

SID a introdus o serie de modificări în domeniul emiterii facturilor și al conținutului acestora. SID a modificat trei regimuri specifice de facturare: autofacturarea, facturile simplificate și facturile centralizatoare. De asemenea, SID a introdus modificări ale cerințelor privind facturarea aplicabile tranzacțiilor transfrontaliere, în vederea reducerii sarcinilor și a creșterii armonizării. Principalele modificări privesc normele în materie de facturare aplicabile, momentul emiterii facturilor și conținutul facturilor transfrontaliere.

Per ansamblu, directiva prezintă un nivel de transpunere foarte bun. Cerințele obligatorii prevăzute de SID au fost transpuse în integralitatea lor în legislațiile naționale. În plus, statele membre au introdus în legislațiile naționale și modificări care erau opționale pentru statele membre. În cele din urmă, câteva alte modificări au fost introduse de statele membre ca simplificări suplimentare care, deși nu erau prevăzute realmente în directivă, nu o contrazic.

Trebuie menționat faptul că, în ceea ce privește emiterea facturilor și conținutul acestora, legislațiile naționale ale unora dintre statele membre erau deja în concordanță cu SID. Prin urmare, amploarea modificărilor depinde de cum a fost elaborată legislația națională precedentă. Astfel, directiva a avut un impact neuniform asupra diferitelor cadre juridice naționale. Din acest motiv, în scopul evaluării, aceste dispoziții au fost prioritizate pe baza amplorii modificărilor juridice (și anume, numărul de state membre în care acestea au condus la o modificare a cadrului juridic național) și a percepției specialiștilor în materie de TVA privind măsura în care acestea au afectat comportamentul societăților. Această prioritizare a

[5] Pentru mai multe detalii privind transpunerea dispozițiilor privind facturarea electronică, a se vedea capitolul 3.1.1 din documentul de lucru al serviciilor Comisiei.

arătat că modificările privind jurisdicția aplicabilă (articolul 219a din Directiva TVA), facturile simplificate (articolele 220a, 226b, 238 din Directiva TVA), termenul pentru emiterea facturilor (articolul 222 din Directiva TVA) și autofacturarea (articolul 224 din Directiva TVA) au fost considerate ca fiind importante, iar alte modificări generate de SID au fost considerate ca având mai degrabă un impact minor[6].

### 2.3. Alte norme în materie de facturare

SID a introdus o modificare specifică care vizează IMM-urile, așa-numita contabilitate de casă combinată pentru anumite microîntreprinderi. Analiza transpunerii dispoziției privind contabilitatea de casă nu arată nicio discrepanță între normele UE și cadrele juridice naționale. Alte modificări vizează normele privind exigibilitatea TVA pentru furnizarea și achiziția de bunuri la nivel intracomunitar, iar transpunerea lor a condus la o abordare armonizată în statele membre în această privință.

## 3. Efecte principale ale celei de A doua directive privind facturarea

### 3.1. Reducerea sarcinii administrative

Reducerea sarcinilor administrative pentru întreprinderi prin SID a fost declanșată, în principal, de următoarele două seturi de dispoziții: (i) cerințele privind facturarea electronică și (ii) emiterea și conținutul facturilor, care au simplificat și au armonizat cerințele privind facturarea.

În ceea ce privește facturarea electronică, este recunoscut rolul pozitiv al SID. SID a fost, cu siguranță, unul dintre factorii care au stimulat creșterea gradului de utilizare a *facturării electronice* în rândul întreprinderilor din UE începând cu anul 2014. Potrivit studiului, cel mai mare impact al SID asupra reducerii sarcinii administrative se datorează gradului sporit de utilizare a facturării electronice nestructurate[7], ca urmare a simplificărilor care au încurajat societățile să treacă de la facturile pe suport de hârtie la cele în format PDF[8]. SID nu a menționat distincția între facturile electronice structurate[9] și cele nestructurate. Întrucât nu a făcut o distincție între cele două formate de facturi electronice și a aplicat principiul neutralității tehnologice, directiva nu a stimulat în mod direct utilizarea facturilor care permit procesarea lor automată și, astfel, nu a condus la o creștere a gradului de utilizare a facturilor electronice structurate.

---

6 A se vedea secțiunea 3.1.2 din documentul de lucru al serviciilor Comisiei.

7 Facturile electronice nestructurate se referă la facturile transmise electronic, fără a avea un format prescris sau specific, de exemplu un e-mail cu o anexă în format PDF sau un fax primit în format electronic, și nu pe suport de hârtie.

8 Portable Document Format, un format de fișier pentru captarea și expedierea documentelor electronice în formatul vizat

9 Facturile electronice structurate se referă la facturile emise, transmise și primite într-un format electronic structurat, ce permite procesarea lor automată și electronică.

Din punct de vedere cantitativ[10], se estimează că, în perioada 2014-2017, directiva a redus sarcinile administrative pentru societăți cu 1,04 miliarde EUR, din care aproximativ 920 de milioane EUR sunt atribuite utilizării facturării nestructurate[11]. Microîntreprinderile[12] au beneficiat în cea mai mare măsură de acest efect al SID, dat fiind faptul că acestea au adoptat facturile electronice nestructurate deoarece nu erau dotate pentru a răspunde cerințelor privind facturarea electronică structurată.

În ceea ce privește *revizuirea emiterii și a conținutului facturilor*, reducerea sarcinii a fost evaluată ca fiind mai degrabă limitată. Dispoziția care a avut cel mai mare impact asupra reducerii sarcinii administrative a fost regimul facturării simplificate (evaluată, în termeni cantitativi, la aproximativ 38 de milioane EUR pe an[13]).

## 3.2. Impactul asupra pieței interne

SID a avut o contribuție pozitivă la sprijinirea funcționării pieței interne, generată în principal de facturile electronice și facturarea transfrontalieră.

În primul rând, datele colectate în cadrul studiului demonstrează că, deși în 2014 unul din patru comercianți intra-UE a emis facturi electronice, acest număr a crescut la trei din patru comercianți în 2018. Aceasta implică faptul că SID a eliminat problemele care îngreunau facturarea electronică transfrontalieră și, astfel, a avut în mod clar o contribuție la creșterea gradului de utilizare a facturilor electronice în tranzacțiile transfrontaliere.

În al doilea rând, SID a introdus patru modificări semnificative suplimentare la normele aplicabile facturilor transfrontaliere: (i) norme noi privind regimurile de facturare aplicabile (articolul 219a); (ii) termene-limită uniforme pentru emiterea facturilor aferente tranzacțiilor în interiorul UE (articolul 222); (iii) norme noi privind conversia valutară (articolele 91 și 230); și (iv) conținutul simplificat al facturilor pentru tranzacțiile transfrontaliere care fac obiectul taxării inverse (articolul 226a). În plus, normele noi privind autofacturarea (articolul 224) au simplificat, de asemenea, utilizarea acestui regim pentru tranzacțiile transfrontaliere. Aceste modificări au sporit securitatea juridică a normelor privind facturarea aplicabile tranzacțiilor în interiorul UE.

Impactul asupra pieței interne al celorlalte dispoziții din SID este considerat a fi mai limitat, întrucât acestea nu au afectat procesele de facturare și, astfel, au trecut mai degrabă neobservate de întreprinderi.

---

10 În ceea ce privește calculele, a se vedea secțiunea 5.2 și secțiunea 6 din Raportul final privind evaluarea normelor în materie de facturare, prevăzute de Directiva 2006/112/CE.

11 Restul economiilor provin din facturarea simplificată și sistemul de contabilitate de casă.

12 Conform recomandării Comisiei privind definirea microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii ((C(2003/1422), o microîntreprindere este definită ca o întreprindere care are mai puțin de 10 angajați și a cărei cifră de afaceri și/sau bilanț anual total nu depășește 2 milioane de euro.

13 În ceea ce privește calculele, a se vedea secțiunea 6.2.2 din Raportul final privind evaluarea normelor în materie de facturare, prevăzute de Directiva 2006/112/CE.

## 3.3. Rolul directivei în promovarea IMM-urilor

Majoritatea măsurilor prevăzute de SID au un caracter general, aplicându-se atât întreprinderilor mari, cât și IMM-urilor. Cu toate acestea, simplificarea și armonizarea cadrului de reglementare conduce la reducerea sarcinilor administrative și, astfel, măsurile pot fi benefice în special pentru IMM-uri, care, dată fiind dimensiunea lor mai redusă, se confruntă, de obicei, cu mai multe dificultăți în ceea ce privește respectarea obligațiilor fiscale, comparativ cu societățile mari.

SID a avut un impact pozitiv asupra IMM-urilor ca urmare a utilizării mai răspândite a *facturării electronice nestructurate*. Acest impact pozitiv a fost mai semnificativ pentru IMM-uri și microîntreprinderi decât pentru societățile mari. IMM-urile au beneficiat de o reducere a sarcinii de aproximativ 55 % ca urmare a utilizării mai răspândite a facturării electronice nestructurate. Diferența la nivelul reducerii sarcinii, care este încă semnificativă, este atribuită societăților mari, întrucât acestea emit un număr evident mai mare de facturi.

SID a modificat, de asemenea, două regimuri de facturare destinate integral sau parțial IMM-urilor, și anume contabilitatea de casă și facturile simplificate, contribuind, astfel, la utilizarea lor sporită. O serie de state membre au introdus sau au extins domeniul de aplicare al *regimului de contabilitate de casă* ulterior modificărilor introduse de SID. S-a estimat că aproximativ 60 000 de microîntreprinderi suplimentare au beneficiat de sistemul de contabilitate de casă grație SID. Per ansamblu, utilizarea sistemului rămâne încă limitată din cauza faptului că optarea pentru sistemul de contabilitate de casă necesită modificări la nivelul procesului contabil, care pot, în anumite cazuri, să aibă ca rezultat comisioane mai mari pentru consilieri. Economiile globale realizate prin creșterea gradului de utilizare a sistemului de contabilitate de casă generată de SID au fost estimate la 33 de milioane EUR pentru cele 10 state membre în care modificările pot fi atribuite SID. Importanța contabilității de casă depășește totuși cu mult simpla reducere a sarcinilor administrative. Aceasta a jucat un rol foarte important pentru microîntreprinderi în timpul crizei economice, când condițiile economice s-au deteriorat, iar plățile au devenit mai dificile.

În ceea ce privește facturile simplificate, ca urmare a modificărilor aduse de SID, regimul a fost introdus într-o serie de state membre, în timp ce alte state membre au extins domeniul de aplicare a acestuia. Dintre toate dispozițiile privind emiterea și conținutul facturilor (a se vedea secțiunea 3.1 de mai sus), *regimul de facturare simplificată* a fost evaluat ca având cel mai amplu impact asupra reducerii sarcinii administrative. Totuși, utilizarea facturilor simplificate rămâne, în mare măsură, limitată la sectoare de afaceri specifice, precum serviciile de cazare, restaurantele, comerțul cu amănuntul, benzinăriile și serviciile de transport și, astfel, reducerea sarcinii nu este substanțială.

## 3.4. Combaterea fraudei în materie de TVA

Per ansamblu, s-a intenționat, de asemenea, ca directiva să vină în sprijinul activităților de control fiscal, stimulând, în cele din urmă, o îmbunătățire a respectării dispozițiilor în materie de TVA. În special, SID a modificat două dispoziții în acest scop: (i) termenele-limită pentru emiterea facturilor pentru tranzacțiile în interiorul UE și (ii) normele privind exigibilitatea

TVA aferentă livrărilor și achizițiilor în interiorul UE. Cu toate acestea, nu există dovezi ale unui impact semnificativ al SID asupra controlului fiscal sau a respectării dispozițiilor în materie de TVA. Opiniile exprimate de autoritățile fiscale confirmă faptul că efectele SID, în cazul în care există, sunt, mai degrabă, limitate în ceea ce privește respectarea dispozițiilor în materie de TVA. Autoritățile fiscale și părțile interesate consideră că normele în materie de facturare nu pot conduce la rezultate suplimentare în domeniul controlului fiscal. Întrucât informațiile din facturi nu sunt imediat disponibile autorităților fiscale, acestea se axează, în prezent, pe sistemele care asigură raportarea în timp real, care permite o mai bună analiză a riscurilor și controale mai specifice. În același timp, este liniștitor faptul că simplificarea și armonizarea cerințelor privind facturarea și facturarea electronică nu au avut niciun impact negativ asupra activităților de control fiscal.

# 4. Deficiențe principale ale directivei

Evaluarea normelor în materie de facturare a arătat o deficiență a SID și unele aspecte emergente care sunt evidențiate în cele ce urmează.

## 4.1. Lipsa de claritate privind BCAT

În contextul facturării electronice, SID a introdus conceptul de control de gestiune care stabilește o pistă fiabilă de audit (*Business Controls that create a reliable Audit Trail* – BCAT), ca modalitate de a dovedi integritatea și autenticitatea (I&A) facturilor electronice. Acest concept este perceput ca fiind încă unul complex, este interpretat în mod neuniform de către autoritățile fiscale și este insuficient aplicat de către operatorii economici din UE. Părțile interesate văd acest aspect ca pe o deficiență a SID.

SID (la articolul 233) stabilește principiul libertății mijloacelor de probă pentru ca operatorii economici să dovedească integritatea și autenticitatea facturilor electronice. Cu toate acestea, în practică, singurele metode utilizate includ: (i) semnătura electronică; (ii) schimbul electronic de date; și (iii) BCAT. Prin urmare, BCAT funcționează ca metodă implicită pentru a dovedi integritatea și autenticitatea facturilor electronice pentru toate societățile care nu au optat pentru semnăturile electronice sau schimbul electronic de date (EDI). Aceasta implică faptul că majoritatea, dacă nu toate societățile care fac schimb de facturi electronice în format PDF nesemnate ar trebui să dispună de un sistem BCAT. Totuși, respectarea acestei cerințe de către societăți și punerea ei în aplicare de către autoritățile fiscale au fost limitate și chiar absente în unele state membre. Per ansamblu, părțile interesate consideră că din directivă lipsește o definiție practică a BCAT. Au fost incluse unele orientări în legislația secundară a statelor membre, precum și în notele explicative elaborate de Comisia Europeană. În pofida acestor eforturi, operatorii economici nu consideră orientările furnizate cu privire la BCAT ca fiind adecvate și suficient de clare, ceea ce generează îndoieli privind modul de aplicare a acestei opțiuni în practică și acceptarea acesteia în cadrul auditurilor fiscale.

### 4.2. Complexitatea normelor de arhivare

Un aspect care ar trebui evocat se referă la normele de arhivare. SID nu a inclus dispoziții privind arhivarea. De la transpunerile directivei, complexitatea și fragmentarea la nivel de reglementare a normelor de arhivare au crescut în mod neuniform. Aceasta este urmarea faptului că unele state membre au adoptat norme foarte detaliate privind arhivarea electronică a documentelor fiscale, care, în mod evident, se aplică și facturilor electronice. Aproape 40 % dintre părțile interesate consideră că normele naționale privind arhivarea facturilor electronice sunt împovărătoare și dificil de respectat.

### 4.3. 4.3 Cerințe naționale privind raportarea electronică

Un alt aspect care a apărut după adoptarea SID, dar care nu a rezultat din aceasta, este introducerea, de către mai multe state membre, a cerințelor privind depunerea de declarații electronice privind anumite tranzacții de pe piața națională. Statele membre au introdus o astfel de raportare pentru a combate activitățile frauduloase. Părțile interesate văd un risc de reducere a armonizării și de creștere a sarcinilor administrative prin proliferarea unor astfel de cerințe naționale privind raportarea electronică.

## 5. Concluzii și o posibilă direcție de urmat

Evaluarea directivei este, în mare măsură, pozitivă, considerându-se că aceasta sprijină efectiv simplificarea și armonizarea normelor în materie de facturare și facturare electronică la nivelul UE. SID a contribuit la utilizarea facturării electronice nestructurate, la reducerea sarcinilor administrative pentru întreprinderi, la creșterea securității juridice pentru operatorii economici și la funcționarea adecvată a pieței interne. Dispozițiile SID rămân relevante și adecvate pentru nevoile părților interesate, și anume norme în materie de facturare electronică mai clare, mai simple și mai armonizate.

În unele domenii, precum îmbunătățirea activităților de control fiscal și promovarea IMM-urilor, rezultatele au fost pozitive, dar sub potențial.

De asemenea, evaluarea a identificat o deficiență care provine din SID, mai exact lipsa clarității în ceea ce privește BCAT. În plus, au apărut alte aspecte care nu derivă din SID, dar sunt impuse la nivel național, de exemplu norme complexe de arhivare și cerințe naționale de raportare electronică.

În ceea ce privește BCAT, ar fi nevoie să se furnizeze mai multe clarificări în vederea remedierii deficienței menționate mai sus. Totuși, există îndoieli cu privire la posibilitatea furnizării unor astfel de clarificări în textul legislativ, deoarece intenția BCAT este aceea de a cuprinde numeroase tipuri diferite de procese comerciale și orice definiție inclusă în directivă ar limita domeniul său de aplicare și ar risca să devină învechită ca urmare a progreselor tehnologice. În plus, autoritățile fiscale par să acorde mai puțină importanță normelor stricte privind integritatea și autenticitatea (I&A), dată fiind introducerea cerințelor privind raportarea electronică. În cele din urmă, aceasta ar risca să impună o sarcină suplimentară

asupra întreprinderilor, în special asupra IMM-urilor. Prin urmare, s-ar putea examina dacă clarificarea BCAT nu s-ar putea face mai bine prin notele explicative ale Comisiei și prin partajarea bunelor practici în statele membre. Aceasta ar putea fi însoțită de unele clarificări suplimentare privind definiția juridică a facturilor electronice.

În ceea ce privește normele referitoare la arhivare, domeniu considerat complex de către întreprinderi, ar fi dificil să se intervină la nivelul UE, întrucât cerințele detaliate privind stocarea facturilor sunt prevăzute de statele membre. Odată cu dezvoltarea soluțiilor digitale, reflecția în acest domeniu s-ar putea axa, de exemplu, pe utilitatea elaborării unui standard pentru un serviciu de cloud european destinat stocării facturilor.

În ceea ce privește controlul fiscal, potrivit autorităților fiscale și părților interesate, normele actuale în materie de facturare sunt bine aliniate la nevoile activităților de control fiscal și nu se poate obține mai mult din normele în materie de facturare pentru îmbunătățirea în continuare a controlului fiscal. Astfel, orice modificare posibilă a Directivei TVA în acest scop nu ar aduce prea multă valoare adăugată. În schimb, multe autorități fiscale analizează, în prezent, modul în care să obțină acces la datele tranzacțiilor fără un acces fizic sau electronic la facturi, introducând, astfel, cerințe de raportare electronică eficace și în timp real.

Viitoarele îmbunătățiri posibile pentru promovarea IMM-urilor ar trebui să se axeze în principal pe contabilitatea de casă. Cu toate acestea, sistemul de contabilitate de casă este evaluat în general pozitiv de către părțile interesate și nu au fost semnalate aspecte emergente.

În ceea ce privește reducerea limitată a sarcinii administrative, aceasta este atribuită, în principal, gradului redus de utilizare a facturii electronice structurate. Aceasta a fost opțiunea de politică stabilită în SID. O abordare mai radicală, care să țină seama numai de facturile electronice structurate ca document valid, ar necesita modificări ale legislației actuale.

În concluzie, normele în materie de facturare introduse de SID sunt evaluate de autoritățile fiscale și părțile interesate ca funcționând în mod adecvat și nu au fost identificate probleme majore. În contextul combaterii fraudei și date fiind evoluțiile tehnologice și tendințele recente din anumite state membre privind facturarea electronică și raportarea electronică, Comisia, împreună cu statele membre, va analiza dacă potențialul facturării electronice poate fi explorat în continuare la nivelul UE. Comisia va deschide, de asemenea, un proces de reflecție referitor la cerințele privind raportarea electronică și, în special, la impactul asupra pieței interne generat de diferitele norme aplicabile în statele membre.