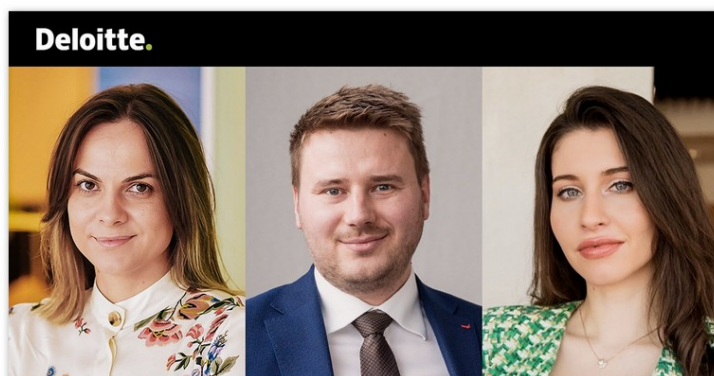


## Operațiunile cu NFT-uri, analizate în UE pentru stabilirea tratamentului de TVA



**Piața activelor digitale de tip NFT (*Non-Fungible Tokens*) este în plină expansiune de câțiva ani, iar operațiunile cu astfel de instrumente au crescut exponențial la nivel global, inclusiv în România. Lipsa unei abordări comune cu privire la implicațiile fiscale, în special a celor din sfera taxei pe valoarea adăugată (TVA), pentru operațiunile ce implica NFT-uri duce la abordări diferite în practica la nivelul Uniunii Europene**

În acest scop, Comisia Europeană a publicat, recent, un document de lucru (*Working Paper* nr. 1060) prin care solicită punctul de vedere al Comitetului de TVA privind tratamentul aplicabil operațiunilor legate de NFT-uri. Aceasta este prima analiză detaliată efectuată de instituțiile europene pe acest subiect.

Comitetul de TVA are rolul de a promova aplicarea uniformă a prevederilor Directivei TVA. Cu toate acestea, îndrumările și clarificarile aduse de acesta nu au putere de lege.

### **Ce sunt NFT-urile din perspectiva TVA?**

Întrebările supuse analizei de către Comisia Europeană urmăresc, în mare parte, să lamurească ce reprezintă NFT-urile din perspectiva de TVA - **bunuri sau servicii, titluri de proprietate, cupoane cu scop unic sau multiplu, operațiuni complexe sau servicii electronice?** Întrucât fiecare operațiune legată de un NFT poate fi supusă unui tratament TVA diferit, în analiza sa, Comisia Europeană a dezbătut următoarele aspecte: cum se poate stabili natura operațiunilor cu NFT-uri; cum se pot califica acestea drept operațiuni în sfera de TVA efectuate de către persoane impozabile; cum se poate determina baza de impozitare aferentă, acolo unde este cazul.

Conform documentului, Comisia Europeană a clasificat operațiunile identificate cu astfel de instrumente în câteva categorii.

O primă categorie se referă la operațiunile asimilate **titlurilor de proprietate**. Astfel, în cazul în care un NFT poate fi considerat o dovadă a transferului dreptului de proprietate asupra unui activ (fizic sau digital), tratamentul TVA al operațiunii va fi dat de natura activului respectiv, care poate fi un bun sau un serviciu.

A doua categorie este cea a tranzacțiilor asimilate **cupoanelor valorice**. În cazul în care, ulterior achiziției, un NFT poate fi rascumpărat pentru un anumit bun sau serviciu, acesta poate fi asimilat din perspectiva TVA unui *cupon valoric cu scop unic (SPV)*, dacă titularul NFT-ului poate alege să rascumpere doar un anumit tip de bunuri sau servicii (supuse aceleiași cote de TVA). Pe de altă parte, dacă titularul poate alege bunuri sau servicii dintr-o gamă variată, cu cote de TVA diferite, NFT-ul poate fi asimilat unui *cupon valoric cu scop multiplu (MPV)*. În astfel de situații, tratamentul TVA ar trebui să îl urmeze pe cel al cuponului valoric, iar taxa să se datoreze fie la momentul transferului cuponului valoric cu scop unic, fie la momentul rascumpărării cuponului valoric cu scop multiplu.

În a treia categorie au fost introduse **operațiunile economice complexe**, compuse dintr-un „token digital” și un activ conex. În astfel de situații, contribuabilul implicat trebuie să analizeze dacă unul din elemente este principal și celălalt auxiliar sau dacă cele două elemente sunt strâns legate și formează o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial. Dacă operațiunea complexă este formată dintr-un element principal și unul accesoriu, tratamentul de TVA aplicabil este cel aferent elementului principal (token sau activ conex), respectiv prestarea unor servicii electronice sau livrarea unor bunuri. În cazul în care furnizarea NFT-ului este considerată o operațiune complexă formată din două elemente strâns legate între ele, cel mai probabil tratamentul TVA va fi similar unui **serviciu electronic**.

Furnizarea unui NFT reprezintă un serviciu electronic, din perspectiva TVA, dacă un astfel de instrument, bazat pe un activ digital, este furnizat în mod electronic, cu o intervenție umană minimă.

### **Tratamentul TVA în cazul principalelor operațiuni cu NFT-uri**

Ulterior stabilirii naturii operațiunilor, Comisia Europeană analizează dacă principalele tipuri de tranzacții efectuate cu NFT-uri pot intra în sfera TVA (efectuarea acestora cu titlu oneros; existența unei legături directe între bunurile sau serviciile furnizate și contraprestația primită și a unui raport juridic între furnizor și cumparator).

Spre exemplu, **crearea unui NFT (operațiunea de „minting”)** ar putea fi considerată ca fiind o activitate economică, astfel ca cei care efectuează această operațiune se pot califica drept persoane impozabile. Totuși, o abordare complexă în acest caz vizează legătura directă dintre operațiunea de „minting” și contraprestația primită, respectiv „gas fee / tip fee”. Complexitatea situației rezultă, pe de o parte, din dificultatea stabilirii raportului juridic în astfel de tranzacții (un aspect specific pieței) și, pe de altă parte, din natura sumelor plătite pentru această operațiune.

În schimb, în cazul unui serviciu ce constă doar în **acordarea unei autorizații de creare a unui NFT într-o etapă ulterioară („lazy minting”)**, dat fiind că nu există o contraprestație clară, operațiunea este în afara sferei de TVA.

Un alt caz dezbătut este cel referitor la **tranzacționarea NFT-urilor**, operațiuni care, în opinia comisiei, intra în sfera TVA (livrări de bunuri sau prestări de servicii electronice). Baza impozabilă în astfel de cazuri este data de valoarea subiectivă, stabilită între părți (prețul plătit pentru NFT). O discuție suplimentară apare în cazul în care, în schimbul NFT-ului, vânzătorul primește criptomonede, baza de impozitare fiind mai dificil de determinat, având în vedere că acest domeniu, al monedelor virtuale, se află într-un stadiu incipient de reglementare.

Totodată, în cazul unor **NFT-uri câștigate** (de exemplu, ca premiu într-un joc), operațiunea în sine rămâne, în principiu, în afara domeniului de aplicare a TVA-ului, cel puțin până în momentul în care respectivul activ este implicat într-o tranzacție impozabilă (de exemplu, vânzare).

În concluzie, natura fiecărei operațiuni ce vizează NFT-urile, precum și tratamentul de TVA aplicabil trebuie analizate de la caz la caz, luând în considerare toate aspectele pe care le implică.

Deși prin poziția Comisiei Europene se conturează o înclinație spre aplicarea TVA asupra acestor tipuri de operațiuni, în absența unor prevederi generale la nivelul UE, statele membre pot avea interpretări diferite asupra tratamentului de TVA aferent. La acest moment, conform documentului de lucru, doar autoritățile din **Spania, Belgia și Norvegia** și-au exprimat o poziție oficială cu privire la tratamentul TVA aplicabil unor astfel de operațiuni, pe care **le considera**, în general, **servicii electronice taxabile**.

În ceea ce privește poziția României cu privire la tratamentul de TVA aplicabil, nu avem încă o abordare oficială pe acest subiect, însă este de așteptat că aceasta să țină cont de recomandările UE și practica ori poziția celorlalte state membre.