



✓ Aspecte generale privind operațiunile triunghiulare .....	T 1.1/001
✓ Furnizorul bunurilor stabilit pe teritoriul României .....	T 1.2/001
✓ Cumpărătorul revânzător din România .....	T 1.3/001
✓ Cumpărător final stabilit pe teritoriul României .....	T 1.4/001
✓ Cumpărător-revânzător stabilit în alt stat membru, dar nu în România .....	T 1.5/001
✓ Studii de caz .....	T 1.6/001



## Aspecte generale privind operațiunile triunghiulare

Noțiunea de „operațiune triunghiulară” se regăsește doar în cazul operațiunilor economice constând în livrarea și achiziția de bunuri între parteneri stabiliți în state membre diferite.

O astfel de noțiune nu se regăsește în cazul tranzacțiilor bilaterale referitoare la prestări și achiziții de servicii chiar dacă acestea sunt realizate între parteneri intracomunitari.

Spre deosebire de operațiunile bilaterale efectuate între un furnizor și un cumpărător de bunuri, specific operațiunilor triunghiulare este faptul că acestea sunt efectuate prin participarea a trei parteneri stabiliți pe teritoriul a trei state membre diferite.

Cele trei părți participante la tranzacția triunghiulară sunt:

- furnizorul bunurilor, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, stabilită în primul stat membru;
- cumpărătorul-revânzător al bunurilor, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, stabilită în cel de-al doilea stat membru;
- cumpărătorul bunurilor, denumit prin Codul fiscal „beneficiar al livrării ulterioare”, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, stabilită în cel de-al treilea stat membru.

Pentru a încadra o tranzacție la operațiune triunghiulară este obligatoriu ca cei trei parteneri să fie persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, fiecare în state membre diferite.

Pentru încadrarea unei tranzacții la operațiune triunghiulară trebuie avute în vedere următoarele aspecte semnificative:

- o livrare sau o achiziție de bunuri nu se încadrează la operațiuni triunghiulare dacă doi din cei trei parteneri participanți la tranzacție sunt stabiliți pe teritoriul aceluiași stat membru;
- o livrare sau o achiziție de bunuri nu se încadrează la operațiuni triunghiulare dacă unul sau doi din cei trei parteneri participanți la tranzacție sunt stabiliți pe teritoriul unui stat terț;
- o livrare sau o achiziție de bunuri se încadrează la operațiuni triunghiulare chiar dacă unul dintre parteneri, participant la tranzacție, este stabilit pe teritoriul unui stat terț, dar este înregistrat în scopuri de TVA pe teritoriul unui stat membru și utilizează în cadrul tranzacției codul său de înregistrare atribuit de către autoritatea fiscală din statul membru respectiv;
- o tranzacție se încadrează la operațiune triunghiulară numai dacă responsabilitatea efectuării transportului este asumată fie de către furnizor, fie de către cumpărător-revânzător, dar nu de către beneficiarul livrării ulterioare a bunurilor;
- o tranzacție se încadrează la operațiune triunghiulară dacă responsabilitatea transportului nu cade în sarcina beneficiarului, singura responsabilitate a beneficiarului fiind aceea de a plăti taxa pentru livrarea ulterioară efectuată de către cumpărătorul-revânzător a bunurilor achiziționate pe teritoriul statului membru al beneficiarului.

### Responsabilitatea transportului de bunuri

Responsabilitatea furnizorului sau a cumpărătorului-revânzător privind transportul bunurilor rezultă din condițiile Incoterms sau din prevederile contractuale. Pentru îndeplinirea acestei responsabilități, dacă transportul bunurilor nu se poate efectua cu mijloace proprii, furnizorul sau cumpărătorul revânzător poate apela la un terț care acționează în numele și în contul unuia dintre aceștia. Terța persoană care realizează transportul în numele și în contul furnizorului sau al cumpărătorului-revânzător poate fi:

- transportatorul, sau
- o casă de expediție care intervine pentru realizarea serviciului de transport.

### Responsabilitatea plății taxei

În cadrul unei operațiuni triunghiulare, obligația de plată a taxei revine doar beneficiarului livrării ulterioare efectuate de către cumpărătorul revânzător.

Cumpărătorul-revânzător este persoană care desemnează pe beneficiar ca persoană obligată la **plata taxei**. Plata taxei se efectuează de către beneficiar după cum urmează:

- prin aplicarea regimului de taxare inversă dacă este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în baza prevederilor articolului 316;
- prin plata efectivă a taxei la bugetul general consolidat dacă este persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA în baza prevederilor articolului 317.

### Avantajul încadrării unei tranzacții la „operațiune triunghiulară“

Avantajat pentru încadrarea unei tranzacții la operațiune triunghiulară este doar cumpărătorul-revânzător care profită de regimul de aplicare a măsurilor de simplificare.

În cadrul unei operațiuni triunghiulare, cumpărătorul-revânzător procedează astfel:

- cumpără bunurile în nume propriu cu scopul de a le revinde;
- primește din partea furnizorului o factură emisă pe numele său;
- vinde bunurile către un beneficiar stabilit pe teritoriul unui alt stat membru decât statul său sau statul furnizorului;
- emite în nume propriu o factură pe numele beneficiarului livrării ulterioare de bunuri.

Pentru aceste tranzacții succesive, cumpărătorul-revânzător aplică măsurile de simplificare fără a fi obligat:

- ✓ să se înregistreze în scopuri de TVA pe teritoriul statului membru în care are loc achiziția intracomunitară de bunuri. Achiziția intracomunitară astfel efectuată este neimpozabilă pe teritoriul statului membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor;
- ✓ să colecteze TVA pentru operațiunea de livrare ulterioară a bunurilor pe teritoriul statului membru al cumpărătorului. În cadrul unei operațiuni triunghiulare, obligația de plată aferentă livrării ulterioare efectuate de către un cumpărător-revânzător revine beneficiarului acelei livrări.

Obligația de plată se consideră îndeplinită de către beneficiarul livrării ulterioare dacă aplică regimul de taxare inversă pentru operațiunea astfel realizată.

Pentru ceilalți doi participanți la tranzacție, respectiv furnizorul și beneficiarul livrării ulterioare, tratamentul fiscal al operațiunii efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare este similar celui aplicat pentru operațiuni uzuale de livrare sau achiziție de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni bilaterale. Astfel, în cadrul unei operațiuni triunghiulare, **tratamentul fiscal** este următorul:

- furnizorul consideră operațiunea o livrare intracomunitară de bunuri, scutită cu drept de deducere a TVA;
- beneficiarul livrării ulterioare efectuate de către cumpărătorul-revânzător consideră operațiunea o achiziție intracomunitară de bunuri taxabilă prin aplicarea regimului de taxare inversă.

### **Obligațiile fiscale ale partenerilor**

Pentru sistematizarea obligațiilor fiscale care revin unui partener stabilit pe teritoriul României am selectat trei situații posibile în care o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul României poate avea una din următoarele calități în cadrul unei operațiuni triunghiulare:

- calitatea de furnizor;
- calitatea de cumpărător-revânzător;
- calitatea de beneficiar al unei livrări ulterioare.

Cele trei situații posibile în cadrul unei operațiuni triunghiulare nu sunt prezentate sistematizat prin Codul fiscal și normele de aplicare, fiind abordate la articole diferite, după cum urmează:

### **Baza legală a obligațiilor fiscale ale participanților la o tranzacție triunghiulară**

Obligațiile părților implicate în operațiuni triunghiulare prevăzute la art. 276 alin. (5) din Codul fiscal sunt cele stabilite la pct. 3 alin. (13) și (14) din Titlul VII al Normelor de aplicare a art. 268 „Operațiuni impozabile“ alin. (8) lit. b) din Codului fiscal cu privire la achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care locul este în România, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1).



## Furnizorul bunurilor stabilit pe teritoriul României

În cadrul unei operațiuni triunghiulare, furnizorul stabilit pe teritoriul României realizează o livrare intracomunitară de bunuri încadrată la operațiune scutită cu drept de deducere a TVA, reglementată prin Codul fiscal la articolul 294 alin. (2) litera a).

Pentru a considera operațiunea o livrare intracomunitară de bunuri în cadrul unei operațiuni triunghiulare, **trebuie îndeplinite următoarele condiții cumulative:**

- ✓ cumpărătorul-revânzător comunică vânzătorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA eliberat de autoritatea fiscală dintr-un stat membru. În acest caz, furnizorul bunurilor din România are obligația să verifice valabilitatea codului comunicat. În situația în care codul este invalid, livrarea efectuată nu se mai încadrează la operațiuni scutite cu drept de deducere, ci la operațiuni taxabile pentru care se colectează TVA;
- ✓ negociază responsabilitatea efectuării transportului de bunuri prin contractul încheiat cu persoana impozabilă care are calitatea de cumpărător-revânzător;
- ✓ beneficiarul livrării ulterioare este desemnat la plata TVA pentru livrarea ulterioară a bunurilor efectuată de către cumpărătorul-revânzător;
- ✓ furnizorul din România face dovada faptului că bunurile au părăsit teritoriul României și au fost transportate într-un stat membru.

Pe lângă cele patru condiții prezentate, furnizorul trebuie să justifice încadrarea corectă a livrării la operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA și în baza unor documente justificative. Prin articolul 10 din O.M.F.P. nr. 103 din 11 februarie 2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a)-i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/ 2015 privind Codul fiscal, publicat în M.O.F nr. 106 din 11 februarie 2016, sunt enumerate următoarele documente impuse pentru justificarea încadrării corecte la operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA:

- factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;
- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;
- orice alt document care atestă că bunurile sunt expediate sau transportate din România într-un stat membru: comanda de cumpărare, documentul de asigurare.

Furnizorul bunurilor stabilit pe teritoriul României **are următoarele obligații:**

- să negocieze condiția de livrare a bunurilor prin contractul încheiat cu partenerul care are calitatea de cumpărător-revânzător. În funcție de condiția de livrare stabilită își asumă sau nu responsabilitatea transportului;
- să emită factura pe numele cumpărătorului-revânzător care îi transmite codul său de înregistrare în scopuri de TVA valabil atribuit de către o autoritate fiscală din oricare alt stat membru, dar nu din România;
- să organizeze evidența fiscală a livrării efectuate pe baza jurnalului pentru vânzări;

**obligațiile  
furnizorului**

**obligațiile  
furnizorului**

- să raporteze operațiunea prin decontul de TVA cod 300 la rândul 1, denumit „Livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal”;
- să raporteze operațiunea prin declarația recapitulativă cod 390 cu simbolul L.

## Cumpărătorul-revânzător din România

În cadrul unei operațiuni triunghiulare, cumpărătorul-revânzător stabilit pe teritoriul României realizează pe teritoriul unui stat membru, altul decât România sau statul membru al furnizorului, două operațiuni:

- o achiziție intracomunitară de bunuri neimpozabilă pe teritoriul statului membru de sosire a bunurilor;
- o livrare de bunuri pe teritoriul național al statului membru pe teritoriul căruia efectuează achiziția intracomunitară în cadrul unei operațiuni triunghiulare.

Practic, pentru cele două operațiuni realizate, cumpărătorul-revânzător din România nu achită TVA pentru achiziția intracomunitară efectuată pe teritoriul statului membru al beneficiarului, dar nici nu colectează TVA pentru livrarea acelorași bunuri pe teritoriul aceluiași stat în care este stabilit beneficiarul livrării ulterioare. Aceste facilități fiscale d.p.d.v. al TVA rezultă din aplicarea măsurilor de simplificare specifice operațiunilor triunghiulare recunoscute și acceptate prin legislația fiscală din România.

Pentru a beneficia de măsurile de simplificare aplicabile pe teritoriul statului membru în care are loc achiziția intracomunitară de bunuri în cadrul unei operațiuni triunghiulare, **cumpărătorul revânzător stabilit pe teritoriul României trebuie să se asigure că:**

- responsabilitatea transportului bunurilor comercializate nu cade în sarcina beneficiarului livrării ulterioare care urmează a fi efectuate pe teritoriul unui stat membru, altul decât România sau statul membru în care este stabilit furnizorul;
- desemnat la plata TVA pentru livrarea ulterioară a bunurilor pe teritoriul aceluși stat membru în care a avut loc achiziția intracomunitară este cumpărătorul stabilit pe teritoriul celui de-al treilea stat membru.

### Baza legală pentru achiziția intracomunitară

Achiziția intracomunitară de bunuri efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare de către o persoană impozabilă din România care are calitatea de cumpărător-revânzător este reglementată distinct în Codul fiscal prin art. 276 alin. (5).

Regula generală de la articolul 276 alineatul (2) prevede că în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri reglementate prin art. 268 alin. (3) lit. a), locul achiziției intracomunitare se consideră a fi în statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA în situația în care cumpărătorul îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, emis de autoritățile fiscale ale unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară.

Această regulă generală nu este aplicabilă în cazul operațiunilor triunghiulare, atunci când cumpărătorul revânzător înregistrat în scopuri de TVA în România în baza prevederilor art. 316 face dovada că a efectuat o achiziție intracomunitară neimpozabilă pe teritoriul altui stat membru, în condiții similare celor prevăzute la art. 268 alin. (8) lit. b), în vederea efectuării unei

livrări ulterioare de bunuri pe teritoriul aceluiași stat membru. Această excepție este reglementată prin articolul 276 alineatul (5) din Codul fiscal.

Acesta este motivul pentru care achiziția intracomunitară efectuată de către un cumpărător-revânzător pe teritoriul unui alt stat membru, dar nu în România, nu se raportează fiscal prin următoarele declarații:

- declarația fiscală reprezentată prin decontul de TVA cod 300 la rândul 5 și rândul 18;
- declarația informativă reprezentată de declarația recapitulativă cod 390 cu simbolul A.

### **Obligațiile fiscale ale cumpărătorului-revânzător**

Persoana impozabilă din România în calitate de cumpărător-revânzător în cadrul unei operațiuni triunghiulare are următoarele **obligații fiscale** d.p.d.v. al TVA:

- să transmită furnizorului din primul stat membru codul său de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de către autoritățile fiscale din România în baza prevederilor art. 316 din Codul fiscal;
- să emită factura reglementată prin art. 319 din Codul fiscal, în care înscrie, printre alte informații obligatorii, următoarele date:
  - codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România;
  - codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului livrării ulterioare a bunurilor stabilit în al treilea stat membru;
- referitor la achiziția intracomunitară efectuată:
  - să nu raporteze prin declarația recapitulativă cod 390 achiziția intracomunitară de bunuri care ar avea loc în România doar pentru simplul fapt că a transmis codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România către furnizorul stabilit în primul stat membru;
  - să nu aplice regimul de taxare inversă pentru achiziția intracomunitară efectuată deoarece operațiunea nu este impozabilă în România;
  - să raporteze achiziția intracomunitară efectuată prin decontul de TVA cod 300 la rândul 28 denumit „Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile”;
- referitor la livrarea intracomunitară efectuată:
  - să raporteze prin declarația recapitulativă cod 390, cu simbolul T, valoarea livrării intracomunitare de bunuri efectuate către beneficiarul livrării ulterioare stabilit în al treilea stat membru. Raportarea se efectuează pe codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului livrării stabilit în al treilea stat membru;
  - să raporteze livrarea intracomunitară efectuată prin decontul de TVA cod 300 la rândul 1 denumit „Livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal“.

Aceste obligații fiscale sunt reglementate în mod expres la punctul 2 alineatul (14) din Normele de aplicare a art. 268 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal.

### **Raportarea prin declarația recapitulativă cod 390**

Prin **declarația recapitulativă cod 390**, cumpărătorul-revânzător din România:

- ✓ nu declară achiziția intracomunitară efectuată pe teritoriul celui de-al treilea stat membru;
- ✓ declară livrarea ulterioară efectuată către beneficiarul stabilit în cel de-al treilea stat membru. Raportarea se efectuează cu simbolul T în luna calendaristică în care are loc exigibilitatea taxei. Raportarea se efectuează chiar și în situația în care cumpărătorul-revânzător a încasat un avans pentru care a emis factura conform prevederilor reglementate prin articolul 319.

Modalitatea de raportare a tranzacțiilor efectuate de către un cumpărător-revânzător stabilit pe teritoriul României este reglementată prin Codul fiscal la articolul 325, denumit „Declarația recapitulativă“, alineatul (1) litera b) și detaliată prin O.P.A.N.A.F. nr. 591 din 7 aprilie 2017 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (390 VIES) „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare“.

Prevederile legislației fiscale din România sunt armonizate cu prevederile articolului 265 din Directiva CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prin care se reglementează următoarele aspecte:

*„(1) În cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, prevăzute la articolul 42, persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA în statul membru care i-a atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia a efectuat aceste achiziții menționează în mod clar următoarele informații în declarația recapitulativă:*

*(a) numărul de identificare în scopuri de TVA în statul membru respectiv și pe baza căruia s-a efectuat achiziția și livrarea ulterioară de bunuri;*

*(b) numărul de identificare în scopuri de TVA, în statul membru în care s-a încheiat expedierea sau transportul de bunuri, al destinatarului livrării ulterioare efectuate de persoana impozabilă;*

*(c) pentru fiecare destinatar al livrării ulterioare, valoarea totală, fără TVA, a livrărilor efectuate de persoana impozabilă în statul membru în care s-a încheiat expedierea sau transportul bunurilor“.*



## Cumpărător final stabilit pe teritoriul României

Dacă beneficiar al unei livrări ulterioare de bunuri în cadrul unei operațiuni triunghiulare este o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul României, aceasta este persoana desemnată să plătească taxa aferentă livrării ulterioare efectuate de către cumpărătorul-revânzător stabilit pe teritoriul celui de-al doilea stat membru. Beneficiarul poate fi o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA fie în baza prevederilor art. 316, fie în baza prevederilor art. 317.

Obligația de plată rezultă din prevederile articolului 307 alin. (4) din Codul fiscal, sub rezerva respectării următoarelor **trei condiții cumulative**:

- 1) referitor la cumpărătorul-revânzător al bunurilor:
  - să nu fie stabilit în România;
  - să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru, altul decât România;
  - să fi efectuat o achiziție intracomunitară pe teritoriul României a bunurilor livrate ulterior pe teritoriul național al României;
- 2) referitor la bunurile aferente achiziției intracomunitare neimpozabile pe teritoriul României:
  - să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul-revânzător ori de altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului-revânzător, dintr-un stat membru, altul decât statul în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, direct către beneficiarul livrării;
- 3) referitor la obligația plății taxei:
  - cumpărătorul-revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă.

### Obligațiile fiscale ale beneficiarului din România

Persoana impozabilă din România, în calitate de beneficiar al unei livrări ulterioare în cadrul unei operațiuni triunghiulare, are următoarele **obligații fiscale** d.p.d.v. al TVA:

- ✓ să plătească taxa aferentă livrării efectuate de cumpărătorul-revânzător care nu este stabilit în România; Plata taxei se efectuează de către beneficiar după cum urmează:
  - prin aplicarea regimului de taxare inversă dacă este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în baza prevederilor articolului 316;
  - prin plata efectivă a taxei la bugetul general consolidat dacă este persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA în baza prevederilor articolului 317;
- ✓ să raporteze achiziția intracomunitară efectuată prin declarația recapitulativă, cod 390, cu simbolul A;
- ✓ să raporteze achiziția intracomunitară efectuată după cum urmează:
  - dacă este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în baza prevederilor articolului 316: prin decontul de TVA cod 300 la următoarele rânduri:
    - la rândul 5 denumit „Achiziții de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)“, fără preluarea sumei la rândul 5.1 denumit „Achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)”;

- la rândul 18, dar fără preluarea sumei la rândul 18. Suma TVA corespunde cu rulajul debitor al contului 4426;
- dacă este persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA în baza prevederilor articolului 317: prin decontul special de TVA cod 301 la secțiunea 1 „Achiziții intracomunitare de bunuri taxabile – altele decât mijloacele de transport noi și produsele accizabile”.

Raportarea operațiunii se efectuează prin decontul de TVA cod 300 sau cod 301, dar și prin declarația recapitulativă cod 390, chiar și pentru sumele înscrise în facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale pentru achiziții intracomunitare de bunuri în cadrul unei operațiuni triunghiulare.

## Cumpărător-revânzător stabilit în alt stat membru, dar nu în România

Dacă un cumpărător-revânzător este stabilit în oricare alt stat membru, dar nu în România, iar cumpărătorul final al bunurilor este stabilit pe teritoriul României, se consideră că acel cumpărător-revânzător efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care locul este în România, în baza prevederilor art. 276 alin. (1) din Codul fiscal.

Regula generală prevede că locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. Din acest motiv, o achiziție intracomunitară efectuată pe teritoriul României este impozabilă pe teritoriul României.

Prevederile art. 276 alin. (1) din Codul fiscal sunt armonizate cu prevederile cuprinse la articolul 40 din Directiva CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prin care se reglementează că: *„Locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le achiziționează”*.

Totuși, ca excepție de la această regulă generală, operațiunea se consideră o achiziție intracomunitară de bunuri care nu este impozabilă în România pentru persoana impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, dar care are calitatea de cumpărător-revânzător în cadrul unei operațiuni triunghiulare.

Acest fapt este reglementat în mod expres în Codul fiscal prin articolul 268 alineatul (8) litera b).

Pentru a fi considerată neimpozabilă pe teritoriul României, trebuie îndeplinite următoarele **cinci condiții cumulative**:

- a) achiziția de bunuri să fie efectuată de către o persoană impozabilă, denumită cumpărător-revânzător, care nu este stabilită în România, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;
- b) achiziția de bunuri să fie efectuată de către cumpărătorul-revânzător în scopul livrării ulterioare a bunurilor respective, pe teritoriul României;
- c) bunurile achiziționate pe teritoriul României de către cumpărătorul-revânzător să fie expediate sau transportate direct în România, de pe teritoriul altui stat membru decât cel în care cumpărătorul-revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, către beneficiarul livrării ulterioare stabilit pe teritoriul României;
- d) beneficiarul livrării ulterioare să fie o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România;
- e) beneficiarul livrării ulterioare să fie desemnat ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea efectuată de cumpărătorul-revânzător pe teritoriul României. O astfel de obligație de plată este reglementată prin art. 307 alin. (4) din Codul fiscal.

### Măsuri de simplificare pentru operațiuni triunghiulare

Deoarece cumpărătorul-revânzător stabilit pe teritoriul unui stat membru nu este obligat să se înregistreze în scopuri de TVA pe teritoriul României pentru achiziția intracomunitară efectuată, se consideră că sunt aplicabile măsurile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare.

Pentru aplicarea acestor măsuri de simplificare este obligatoriu ca relația de transport al bunurilor din primul stat membru în cel de-al treilea stat membru (România) să existe între furnizor și cumpărător-revânzător. Această condiție este impusă prin Normele metodologice de aplicare a prevederilor art. 268 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal.

**Nu sunt aplicabile măsurile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare dacă transportul bunurilor este realizat de către beneficiarul livrării ulterioare a bunurilor.**

De asemenea, prin aplicarea măsurilor de simplificare, cumpărătorul-revânzător stabilit pe teritoriul unui stat membru nu este obligat să colecteze TVA pentru bunurile achiziționate, livrate ulterior unui beneficiar stabilit pe teritoriul României. Această obligație de plată a TVA aferentă livrării ulterioare de bunuri revine cumpărătorului prin aplicarea regimului de taxare inversă.

Prevederile articolului 268 alin. (8) litera b) din Codul fiscal sunt armonizate cu prevederile cuprinse la articolul 42 din Directiva CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prin care se reglementează că *„articolul 41 primul paragraf nu se aplică și se consideră că TVA a fost aplicată achiziției intracomunitare de bunuri în conformitate cu articolul 40 atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:*

- (a) persoana care a achiziționat bunurile dovedește că a efectuat achiziția intracomunitară în scopul unei livrări ulterioare, pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu articolul 40, pentru care persoana căreia îi sunt livrate bunurile a fost desemnată ca persoană obligată la plata TVA în conformitate cu articolul 197;*
- (b) persoana care a achiziționat bunurile a îndeplinit obligațiile prevăzute la articolul 265 privind depunerea declarației recapitulative”.*

Cele cinci condiții cumulative care permit ca o achiziție intracomunitară efectuată pe teritoriul României să fie considerată neimpozabilă de către un cumpărător-revânzător în cadrul unei operațiuni triunghiulare sunt armonizate cu prevederile articolului 141 din Directiva CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006. Prin acest articol se reglementează faptul că fiecare stat membru adoptă măsuri specifice pentru a se asigura că TVA nu este aplicată achiziției intracomunitare de bunuri pe teritoriul lui în baza prevederilor articolului 40, dacă sunt îndeplinite „următoarele condiții:

- a) achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în cauză, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;*
- b) achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în statul membru în cauză, de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a);*
- c) bunurile astfel achiziționate de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a) sunt expediate sau transportate direct, dintr-un alt stat membru decât cel în care persoana este identificată în scopuri de TVA, persoanei căreia urmează să-i efectueze livrarea ulterioară;*
- d) persoana căreia urmează să-i fie efectuată livrarea ulterioară este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, identificată în scopuri de TVA în statul membru în cauză;*
- e) destinatarul prevăzut la litera (d) a fost desemnat în conformitate cu articolul 197*

*ca persoana obligată la plata TVA pentru livrarea efectuată de persoana impozabilă nestabilă în statul membru în care este datorată taxa”.*

### **Consecințele nerespectării celor cinci condiții**

Dacă cele cinci condiții reglementate prin articolul 268 alin. (8) litera b) nu sunt respectate, operațiunea de achiziție intracomunitară efectuată pe teritoriul României se consideră impozabilă pe teritoriul României. În acest caz, achiziția nu se mai consideră efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare și cumpărătorul-revânzător stabilit pe teritoriul altui stat membru decât România este obligat să se înregistreze în scopuri de TVA pe teritoriul României pentru efectuarea unei achiziții intracomunitare impozabile în România.

Această obligație de înregistrare în scopuri de TVA este reglementată prin articolul 316 alineatele (4) și (6) din Codul fiscal. Prin alineatul (4) se prevede obligația de înregistrare în scopuri de TVA în România pentru orice persoană impozabilă care nu este stabilă în România pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei.

Înregistrarea în scopuri de TVA trebuie efectuată înainte de realizarea achiziției intracomunitare de bunuri impozabile în România. Prin alineatul (6) se prevede obligația de înregistrare în scopuri de TVA pentru realizarea unei achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata taxei în baza prevederilor articolului 308 „Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare“ din Codul fiscal.

### **Furnizorul – persoană impozabilă stabilă pe teritoriul României**

#### **Exemplu**

*Firma Prodmobilconfort, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România, având perioada fiscală luna calendaristică, încheie un contract cu firma Hirschbereit, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Austria, pentru livrarea a 50 de seturi mobilier pentru camere de tineret în valoare totală de 24.500 euro. În baza contractului încheiat, firma Hirschbereit din Austria, în calitate de cumpărător-revânzător, dispune firmei Prodmobilconfort din România, în calitate de furnizor, expedierea produselor cumpărate către firma Infimissimob, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Italia.*

*În calitate de cumpărător-revânzător, firma Hirschbereit comunică firmei Prodmobilconfort din România codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de către autoritatea fiscală din Austria. În urma verificării, firma Prodmobilconfort constată valabilitatea codului de TVA primit. Condiția de livrare stabilită prin contract este DDP (Delivered Duty Paid), responsabilitatea transportului bunurilor la destinația indicată de către cumpărătorul-revânzător fiind asumată de către firma Prodmobilconfort, în calitate de furnizor. Expedierea bunurilor are loc în data de 20 septembrie 2018. Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile tranzacționate este firma Infimissimob din Italia, în calitate de beneficiar al livrării ulterioare efectuate de către cumpărătorul-revânzător din Austria. În baza documentului de transport, furnizorul din România face dovada faptului că bunurile au părăsit teritoriul României și au fost transportate pe teritoriul Italiei.*

*În calitate de vânzător în cadrul unei operațiuni triunghiulare, firma Prodmobilconfort realizează pe teritoriul României o livrare intracomunitară de bunuri, scutită cu drept de deducere.*

În calitate de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pe teritoriul României, firma Mobiprod are următoarele obligații fiscale pentru luna septembrie 2018:

- să emită factura pentru bunurile expediate. Factura este emisă în data de 20 septembrie 2018 pentru valoarea de 24.500 euro (50 buc. x 490 euro/set), pe numele firmei Hirschbereit, în calitate de cumpărător-revânzător, care îi comunică un cod valid de TVA;
- să determine valoarea în lei a operațiunii efectuate. Valoarea în lei se determină pe bază de calcul prin utilizarea cursului valutar în vigoare la data emiterii facturii, prin preluarea următoarelor informații:

Cantitate livrată	Preț/buc. negociat prin contract	Valoare euro	Curs valutar lei/euro	Valoare lei
50	490	24.500	4,6559	114.070

- să evalueze, în lei, în jurnalul pentru vânzări, valoarea facturii emise:

#### Jurnal pentru vânzări luna septembrie 2018

Documentul	Denumirea/ Numele cumpărătorului	Codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului	Total document	Livrări intracomunitare de bunuri scutite cu drept de deducere conform art. 294 alin. (2) lit. a)
Data				Baza de impozitare
2	3	4	5	14
20 sept. 2018	Hirschbereit	AT53243286	114.070	114.070
Total septembrie 2018			114.070	114.070

- să raporteze operațiunea cu simbolul L prin declarația recapitulativă cod 390 cu termen de completare și depunere la organul fiscal competent cel mai târziu în data de 25 octombrie 2018, inclusiv;
- să raporteze operațiunea la rândul 1 din decontul de TVA cod 300 cu termen de completare și depunere la organul fiscal competent cel mai târziu în data de 25 octombrie 2018, inclusiv.

#### Cumpărătorul-revânzător – persoană impozabilă stabilită pe teritoriul României

##### Exemplu

Firma ITserver, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România, având perioada fiscală luna calendaristică, încheie un contract cu firma Serveriert AG, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Germania, pentru achiziția unei cantități de 10 servere. Condiția de livrare negociată prin contract este ex works, responsabilitatea transportului de bunuri fiind asumată de către firma ITserver din România, în calitate de cumpărător-revânzător.

În calitate de cumpărător-revânzător, firma ITserver comunică vânzătorului din Germania codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de către autoritatea fiscală din România și primește de la cumpărătorul bunurilor din Bulgaria codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de către autoritatea fiscală din Bulgaria.

Ca urmare a verificării efectuate, firma ITserver constată faptul că beneficiarul livrării ulterioare de bunuri are un cod valid de TVA. Persoana obligată la plata taxei pentru bunurile cumpărate este firma Organizturim din Bulgaria, în calitate de beneficiar al livrării ulterioare efectuate de către cumpărătorul-revânzător stabilit pe teritoriul României.

Bunurile achiziționate de pe teritoriul Germaniei sunt livrate pe teritoriul Bulgariei către firma Serverziert, operațiune justificată de către cumpărătorul-revânzător din România în baza documentului de transport al bunurilor. Valoarea bunurilor negociată prin contract este de 40.000 euro (10 buc. x 4.000 euro/buc.).

În calitate de cumpărător-revânzător în cadrul unei operațiuni triunghiulare, firma ITserver din România efectuează două operațiuni:

- o achiziție intracomunitară de bunuri de la furnizorul Serverziert din Germania. Operațiunea este neimpozabilă pe teritoriul Bulgariei ca stat membru de sosire a bunurilor. Pentru această operațiune, ITserver din România primește o factură emisă pe numele său de către furnizorul din Germania în data de 10.09.2018, pentru suma de 32.000 euro (10 buc. x 3.200 euro/buc.);
- o livrare ulterioară a bunurilor achiziționate pe teritoriul Bulgariei către clientul Organizturism din Bulgaria. Operațiunea este scutită pe teritoriul Bulgariei, obligat la plata taxei fiind cumpărătorul din Bulgaria. Pentru această operațiune emite o factură pe numele cumpărătorului din Bulgaria în data de 12.09.2018, pentru suma de 40.000 euro.

În calitate de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pe teritoriul României, firma ITserver are următoarele obligații fiscale pentru luna septembrie 2018:

- să determine valoarea în lei a achiziției intracomunitare efectuate pe teritoriul Bulgariei. Valoarea în lei se determină pe bază de calcul prin preluarea următoarelor informații procesate la un curs valutar de 4,6332 lei în vigoare la data emiterii facturii ca dată a exigibilității TVA:

Cantitate livrată	Preț/buc. negociat prin contract	Valoare euro	Curs valutar lei/euro	Valoare lei
10	3.200	32.000	4,6332	148.262

- să evidențieze factura primită în jurnalul pentru cumpărări la o valoare de 148.262 lei determinată prin utilizarea cursului valutar în vigoare la data emiterii facturii de către furnizorul din Germania:

#### Jurnal pentru cumpărări luna septembrie 2018

Documentul	Denumirea/ Numele vânzătorului	Codul de înregistrare în scopuri de TVA al vânzătorului	Total document	Achiziții intracomunitare de bunuri
				Neimpozabile Baza de impozitare
Data	3	4	5	14
10.09.2018	Serverziert AG	DE3211983	148.262	148.262
Total septembrie 2018			148.262	148.262

- să emită factura pentru bunurile livrate ulterior pe teritoriul Bulgariei. Factura este emisă în data de 12.09.2018 pentru valoarea de 40.000 euro pe numele firmei Organizturism din Bulgaria în calitate de cumpărător care a comunicat un cod valid de TVA emis de autoritatea fiscală din Bulgaria;
- să determine valoarea în lei a livrării ulterioare efectuate pe teritoriul Bulgariei. Valoarea în lei se determină pe bază de calcul prin preluarea următoarelor informații procesate la un curs valutar de 4,6393 lei în vigoare la data emiterii facturii:

Cantitate livrată	Preț/buc. negociat prin contract	Valoare euro	Curs valutar lei/euro	Valoare lei
10	4.000	40.000	4,6393	185.572

- să evedențieze factura emisă în jurnalul pentru vânzări la o valoare în lei determinată prin utilizarea cursului valutar în vigoare la data emiterii facturii:

*Jurnal pentru vânzări luna septembrie 2018*

Documentul	Denumirea/ Numele cumpărătorului	Codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului	Total document	Livrări intracomunitare de bunuri scutite cu drept de deducere conform art. 294 alin. (2) lit. a)
Data				Baza de impozitare
2	3	4	5	14
12.09.2018	Organizturism	BG322287283	185.572	185.572
Total septembrie 2018			185.572	185.572

- să raporteze operațiunea de livrare ulterioară cu simbolul T prin declarația recapitulativă cod 390 cu termen de completare și transmitere la organul fiscal competent cel mai târziu în data de 25 octombrie 2018 inclusiv. Raportarea se efectuează pe codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului livrării stabilit în al treilea stat membru, respectiv Bulgaria;
- să raporteze prin decontul de TVA cod 300, cu termen de completare și transmitere la organul fiscal competent cel mai târziu în data de 25 octombrie 2018, cele două operațiuni efectuate pe teritoriul Bulgariei, astfel:
  - la rândul 1, livrarea ulterioară a bunurilor către firma Organizturism din Bulgaria;
  - la rândul 28, achiziția intracomunitară neimpozabilă a bunurilor livrate de către firma Serviert AG din Germania.

Deoarece achiziția intracomunitară nu este efectuată pe teritoriul României, ci pe teritoriul Bulgariei, firma ITserver nu are obligația raportării în România a achiziției intracomunitare efectuate pe teritoriul Bulgariei prin:

- declarația fiscală reprezentată prin decontul de TVA cod 300 la rândul 5 și rândul 18;
- declarația informativă reprezentată de declarația recapitulativă cod 390 cu simbolul A.

Datorită măsurilor de simplificare aplicabile în cazul unei operațiuni triunghiulare, în calitate de cumpărător-revânzător, firma din România nu declară cele două operațiuni efectuate nici la autoritatea fiscală din Bulgaria

**Beneficiarul livrării ulterioare – persoană impozabilă stabilită pe teritoriul României**

**Exemplu**

Firma Lemnmobil, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România, având perioada fiscală luna calendaristică, este desemnată de către firma Holzbersetzen din Germania, în calitate de cumpărător-revânzător înregistrat în scopuri de TVA în Germania, să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării ulterioare a 5 bucăți echipamente industriale achiziționate de la furnizorul Dantermholz din Danemarca. Valoarea bunurilor livrate pe teritoriul României este de 30.000 euro (5 buc. x 6.000 euro/buc.) conform facturii emise de către firma

Holzbersetzen din Germania, în data de 10 septembrie 2018. Pe factura emisă, firma Holzbersetzen din Germania înscrie codul de înregistrare în scopuri de TVA comunicat de către firma Topaz din România, în calitate de beneficiar al unei livrări ulterioare de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare care are loc între:

1. firma Dantermholz din Danemarca, în calitate de vânzător;
2. firma Holzbersetzen din Germania, în calitate de cumpărător revânzător;
3. firma Lemnmobil din România, în calitate de beneficiar al livrării ulterioare efectuate de către cumpărătorul revânzător.

În cadrul acestei operațiuni triunghiulare, bunurile achiziționate de pe teritoriul Danemarcei sunt livrate pe teritoriul României către firma Lemnmobil, transportul fiind efectuat sub responsabilitatea firmei Holzbersetzen din Germania.

În calitate de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pe teritoriul României, ca beneficiar al unei livrări ulterioare de bunuri, firma Lemnmobil are următoarele obligații fiscale pentru luna septembrie 2018:

- să determine valoarea în lei a achiziției intracomunitare efectuate pe teritoriul României. Valoarea în lei se determină pe bază de calcul prin preluarea următoarelor informații procesate la un curs valutar de 4,6332 lei/euro în vigoare la data emiterii facturii:

Cantitate livrată	Preț/buc. negociat prin contract	Valoare euro	Curs valutar lei/euro	Valoare lei
5	6.000	30.000	4,6332	138.996

- să determine valoarea în lei a taxei pe valoarea adăugată datorată pentru achiziția intracomunitară efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare, informație necesară pentru aplicarea regimului de taxare inversă:

$$138.996 \text{ lei} \times 19\% = 26.409 \text{ lei}$$

- să evidențieze factura primită în jurnalul pentru cumpărări și jurnalul pentru vânzări la o valoare de 123.715 lei, determinată prin utilizarea cursului de schimb valutar în vigoare la data emiterii facturii de către cumpărătorul-revânzător din Suedia:

*Jurnal pentru cumpărări luna septembrie 2018*

	Documentul		Denumirea/ Numele vânzătorului	Codul de înregistrare în scopuri de TVA al vânzătorului	Total document de bunuri	Achiziții intracomunitare	
	Nr.	Data				Baza de impozitare	TVA
0	1	2	3	4	5	14	
1	2493	10.09.2018	Holzbersetz	DE1928343	165.405	138.996	26.409
<b>Total septembrie 2018</b>					<b>165.405</b>	<b>138.996</b>	<b>26.409</b>

- să raporteze operațiunea de achiziție în cadrul unei operațiuni triunghiulare cu simbolul A prin declarația recapitulativă cod 390 cu termen de completare și depunere la organul fiscal competent cel mai târziu în data de 25 octombrie 2018. Raportarea se efectuează prin completarea codului de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului-revânzător stabilit în al doilea stat membru, respectiv Germania.

Declarația recapitulativă cod 390 se întocmește în baza anexei denumite „Lista operațiunilor intracomunitare”:

Cod identificare fiscală RO 432872		Anul 2018	Perioada septembrie	Pag. 1
<b>LISTA OPERAȚIUNILOR INTRACOMUNITARE</b>				
ȚARA	COD OPERATOR INTRACOMUNITAR	DENUMIRE/NUME, PRENUME OPERATOR INTRACOMUNITAR	TIP	BAZA IMPOZABILĂ
DE	1928343		A	138.996
<b>TOTAL PAGINĂ</b>			X	138.996
<b>TOTAL GENERAL</b>			X	138.996

- să raporteze prin decontul de TVA cod 300, cu termen de completare și depunere la organul fiscal competent cel mai târziu în data de 25 octombrie 2018, operațiunea de achiziție intracomunitară efectuată pe teritoriul României în cadrul unei operațiuni triunghiulare.

**Notă:** Achiziția intracomunitară de bunuri efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare nu se reportează la rândurile 5.1 și 18.1 deoarece livrarea nu se efectuează din statul membru al cumpărătorului-revânzător.