

# Reguli de simplificare pentru operațiunile intracomunitare

## Simplification rules for intra-Community transactions

Cadru didactic asociat **Mariana VIZOLI\***  
Academia de Studii Economice

### Abstract

The book "TVA de la A la Z - Ghid practic" ("VAT from A to Z – Practical Guide"), the 2<sup>nd</sup> edition, revised and updated, was published by Hamangiu Publishing House in 2023, being launched at an event organized on June 29, 2023 by the Chamber of Tax Consultants and Hamangiu Publishing House.

The "VAT from A to Z – Practical Guide" volume was designed as a step-by-step guide for the reader throughout the VAT mazes. This volume represents a clear analysis, in line with the Fiscal Code and the related rules of implementation, in the context of the European legislation and of the recent and relevant case-law of the Court of Justice of the European Union (over 100 fragments of case-law).

This book represents a construction based, first of all, on the author's many years of practice.

**Keywords:** triangular operations, intra-Community supplies of goods, intra-Community acquisitions of goods, subsequent domestic supply, resale.

### Rezumat

Cartea „TVA de la A la Z – Ghid practic”, ediția a 2-a revizuită și actualizată, a apărut la Editura Hamangiu în anul 2023, fiind lansată în cadrul unui eveniment organizat pe data de 29 iunie 2023 de Camera Consultanților Fiscali și Editura Hamangiu.

Volumul „TVA de la A la Z – Ghid practic” a fost gândit ca un îndrumar, o călăuză care să-l poarte pe cititor, pas cu pas, prin toate hățiturile TVA. Acest volum reprezintă o analiză clară, pe firul Codului fiscal și al normelor metodologice de aplicare, în contextul legislației europene și al practicii recente și relevante a Curții de Justiție a Uniunii Europene (peste 100 de fragmente de jurisprudență).

Cartea aceasta reprezintă o construcție fundamentată, înainte de orice, pe experiența multor ani de practică a autoarei.

**Cuvinte-cheie:** operațiuni triunghiulare, livrări intracomunitare de bunuri, achiziții intracomunitare de bunuri, livrare locală ulterioară, revânzare.

Redăm în continuare un extras din Cartea „TVA de la A la Z – Ghid practic”, ediția a 2-a revizuită și actualizată, cu privire la operațiunile triunghiulare.

### Operațiuni triunghiulare

Deși măsurile de simplificare pentru operațiunile triunghiulare se referă și la locul unde este declarată livrarea intracomunitară efectuată de cumpărătorul-revânzător, dar și la locul achiziției intracomunitare de bunuri, am ales tratarea acestora în cadrul acestui capitol dedicat locului livrării de bunuri.

---

\* marvizada2013@gmail.com

Directiva TVA prevede la art. 141 măsuri de simplificare în cazul *operațiunilor triunghiulare*, pentru a evita înregistrarea în scopuri de TVA în alt stat membru a unui operator economic care face doar operațiunea ce constă în cumpărarea de bunuri dintr-un stat membru și revânzarea lor în alt stat membru, fără ca bunurile să tranziteze statul membru din care acesta comunică codul de TVA, bunurile fiind transportate direct din statul furnizorului în statul beneficiarului livrării.

În cazul operațiunilor triunghiulare, există un singur transport intracomunitar, dar două tranzacții comerciale, livrarea intracomunitară fiind declarată, practic, de două ori în VIES, o dată de primul furnizor, în statul membru de unde începe transportul, iar a doua oară de către cumpărătorul-revânzător, în statul membru din care acesta comunică un *cod de TVA*, dar cu *cod T*<sup>[1]</sup>.

În legislația națională regăsim prevederi referitoare la operațiunile triunghiulare la art. 268 alin. (8) lit. b) C. fisc., pct. 3 alin. (13) și (14) din norme și art. 307 alin. (4) C. fisc.

Art. 268 alin. (8) lit. b) C. fisc.: b) achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care locul este în România în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1), atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

1. achiziția de bunuri este 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;

2. achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective în România, de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1;

3. bunurile astfel achiziționate de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1 sunt expediate sau transportate direct în România, dintr-un alt stat membru decât cel în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, către persoana căreia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară, denumită beneficiarul livrării ulterioare;

4. beneficiarul livrării ulterioare este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România;

5. beneficiarul livrării ulterioare a fost desemnat în conformitate cu art. 307 alin. (4) ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea efectuată de cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1;

Pct. 3 alin. (13) și (14) norme: (13) În scopul aplicării prevederilor art. 268 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, relația de transport al bunurilor din primul stat membru în România trebuie să existe între furnizor și cumpărătorul revânzător, oricare dintre aceștia putând fi responsabil pentru transportul bunurilor, în conformitate cu condițiile Incoterms sau în conformitate cu prevederile contractuale. Dacă transportul este realizat de beneficiarul livrării ulterioare, nu sunt aplicabile măsurile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare. Obligațiile ce revin beneficiarului livrării ulterioare, dacă România este al treilea stat membru:

a) să plătească taxa aferentă livrării efectuate de cumpărătorul revânzător care nu este stabilit în România, indiferent dacă este sau nu înregistrat în scopuri de TVA în România, în conformitate cu prevederile art. 307 alin. (4) și art. 326 alin. (1) sau (2) din Codul fiscal, după caz;

b) să înscrie achiziția efectuată în rubricile alocate achizițiilor intracomunitare de bunuri din decontul de taxă prevăzut la art. 323 sau art. 324 din Codul fiscal, precum și în declarația recapitulativă prevăzută la art. 325 din Codul fiscal.

(14) În cazul operațiunilor triunghiulare efectuate în condițiile art. 268 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, dacă România este al doilea stat membru al cumpărătorului revânzător și acesta a transmis furnizorului din primul stat membru codul său de înregistrare în scopuri de TVA acordat conform art. 316 din Codul fiscal, cumpărătorul revânzător trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să emită factura prevăzută la art. 319 din Codul fiscal, în care să fie înscrise codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România și codul de înregistrare în scopuri de TVA din al treilea stat membru al beneficiarului livrării;

b) să nu înscrie achiziția intracomunitară de bunuri care ar avea loc în România ca urmare a transmiterii codului de înregistrare în scopuri de TVA acordat conform art. 316 din Codul fiscal în

<sup>[1]</sup> Codul T înseamnă operațiune triunghiulară.

declarația recapitulativă privind achizițiile intracomunitare, prevăzută la art. 325 din Codul fiscal, aceasta fiind neimpozabilă. În decontul de taxă aceste achiziții se înscriu la rubrica rezervată achizițiilor neimpozabile;

c) să înscrie livrarea efectuată către beneficiarul livrării din al treilea stat membru în rubrica rezervată livrărilor intracomunitare de bunuri scutite de taxă a decontului de taxă și în declarația recapitulativă prevăzută la art. 325 din Codul fiscal următoarele date:

1. codul de înregistrare în scopuri de TVA, din al treilea stat membru, al beneficiarului livrării;
2. codul T în rubrica corespunzătoare;
3. valoarea livrării efectuate.

Art. 307 alin. (4) C. fisc (4) Taxa este datorată de persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, în următoarele condiții:

1. cumpărătorul revânzător al bunurilor să nu fie stabilit în România, să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu este impozabilă conform art. 268 alin. (8) lit. b); și

2. bunurile aferente achiziției intracomunitare, prevăzute la pct. 1, 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; și

3. cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă.

Sintetizând prevederile aplicabile *operațiunilor triunghiulare*, acestea presupun următoarele premise:

i) sunt trei părți implicate, respectiv trei operatori economici care au câte un cod de TVA din state membre diferite ale UE (de exemplu, A cu cod de TVA din SM1, B, cu cod de TVA din SM2 și C cu cod de TVA din SM3);

ii) au loc două livrări în lanț (A către B și B către C), dar are loc un sigur transport intracomunitar al bunurilor din SM1 în SM3, organizat (asumat) ori de A ori de B; dacă C ar organiza transportul, nu s-ar mai aplica nicio măsură de simplificare pentru operațiuni triunghiulare<sup>2</sup>;

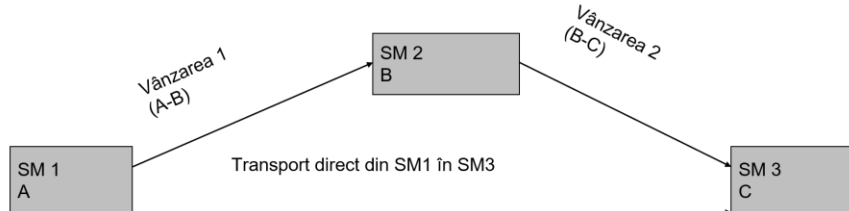
iii) furnizorul A din SM1 livrează bunurile către B din SM2; A este furnizorul din cadrul unei operațiuni triunghiulare care trebuie să justifice scutirea de TVA pentru livrarea intracomunitară a bunurilor, inclusiv cu dovada transportului bunurilor din SM1 în SM3; pe factura emisă A va înscrie la beneficiar pe B cu codul său de TVA din SM2;

iv) B, este cumpărătorul-revânzător în cadrul operațiunii triunghiulare; ca urmare a măsurilor de simplificare B nu va declara drept achiziție intracomunitară impozabilă în SM2 pe baza facturii emise de A (ar fi avut această obligație dacă nu era o operațiune triunghiulară ca urmare a aplicării rețelei de siguranță); livrarea efectuată de la B (SM2) către C (SM3) nu este o operațiune intracomunitară, *ci este considerată o livrare locală în SM3*, pentru care beneficiarul C este obligat la plata TVA, astfel cum rezultă și din prevederile art. 307 alin. (4); totuși, datorită măsurilor de simplificare și C declară o achiziție intracomunitară în SM3, fiind doar o ficțiune fiscală în acest caz. Întrucât B se consideră că a realizat doar o livrare locală în SM3, nu este supus obligațiilor privind justificarea scutirii pentru livrarea intracomunitară de bunuri în SM2, deși ca o *ficțiune fiscală* declară LIC cu cod T în SM2 din care a comunicat cod de TVA furnizorului.

<sup>2</sup> În cazul în care transportul ar fi organizat de C, în relația A-B nu ar mai exista un transport intracomunitar, acesta fiind alocat pe relația B-C; ca urmare, livrarea de la A către B ar fi calificată drept o livrare locală cu TVA, B ar avea obligația să fie înregistrat în SM 1 de unde ar trebui să declare o livrare intracomunitară de bunuri, iar C ar realiza și ar declara o achiziție intracomunitară de bunuri obișnuită în SM3.

Operațiuni triunghiulare – prezentare schematică:

### Operațiuni triunghiulare – premisele aplicării



– 3 persoane impozabile cu cod de TVA din trei SM diferite: A – furnizor, B – cumpărător revânzător, C – beneficiar final;

– 2 vânzări succesive: A – B și B – C;

– 1 transport efectiv direct din SM1 în SM3, organizat ori de A ori de B.

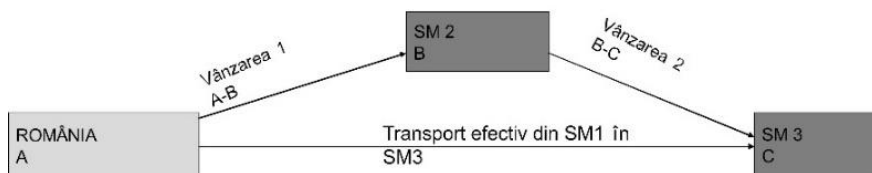
SM1: Livrarea de la A către B: A declară o livrare intracomunitară scutită de TVA, menționând în declarația recapitulativă codul de TVA furnizat de B din SM2. B nu declară AIC în SM2, această achiziție fiind considerată neimpozabilă conform art. 268 alin. (8) lit. b) C. fisc.

SM2: Livrarea de la B la C: B declară o livrare intracomunitară cu cod T în declarația recapitulativă în SM2, menționând codul de TVA al lui C din SM3. Pe factură B va menționa că este o operațiune triunghiulară și că persoana obligată la plata TVA este C.

SM3: Deși teoretic livrarea de la B către C este considerată o livrare locală în SM3, C va declara o achiziție intracomunitară de bunuri în SM3. Datorită măsurilor de simplificare, B nu este obligat să se înregistreze în scopuri de TVA în SM3, acolo unde se termină transportul și unde are loc achiziția intracomunitară ca urmare a livrării efectuate de A și nici nu va trebui să factureze cu TVA livrarea locală către C.

Prezentarea situației în care România este SM1 în cazul unei operațiuni triunghiulare:

### Operațiuni triunghiulare – Relația contractuală de transport între A și B – Simplificare (RO SM 1)



Relația contractuală de transport între A și B, respectiv transportul este organizat de A sau de B.

Livrarea intracomunitară (LIC) efectuată de A în România este scutită de TVA, dacă se îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) și (2<sup>1</sup>):

– bunurile sunt transportate din România în alt SM (SM3) de către A sau B;

– B îi comunică lui A un cod valid de TVA din SM 2;

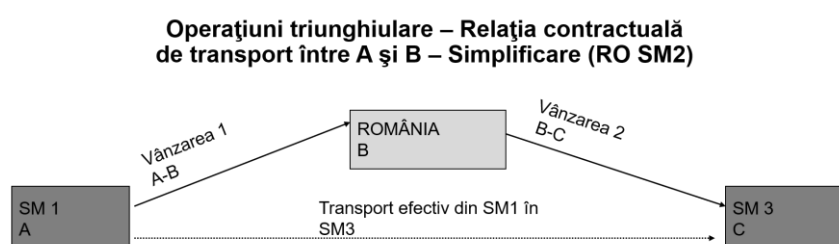
A va declara o livrare intracomunitară în decontul de TVA și în declarația recapitulativă, menționând codul de TVA al lui B din SM2.

Dacă transportul este organizat de B, A trebuie să se asigure că B nu a transmis la rândul său lui C sarcina de a organiza transportul, caz în care nu s-ar mai aplica măsurile de simplificare, întrucât

tranzacția între A și B ar rămâne o relație fără transport și nu ar mai fi aplicabilă scutirea pentru livrarea intracomunitară; relevantă în acest caz este decizia CJUE în cauza C-628/16, *Kreuzmayr*<sup>3</sup>, prezentată la secțiunea dedicată scutirilor de TVA. Nici măsurile de simplificare pentru livrările în lanț prevăzute de art. 275 alin. (9) C. fisc. nu sunt aplicabile dacă transportul este organizat (asumat) de către C.

*Operațiunile triunghiulare sunt livrări în lanț și datorită dificultăților de a stabili pe ce relație este alocat transportul, atunci când acesta nu este organizat de primul furnizor, ci de cumpărătorul-revânzător, Directiva TVA s-a modificat începând cu 1 ianuarie 2020, pentru a stabili criterii clare de alocare a transportului, acestea fiind prevăzute la art. 275 alin. (9)-(11) C. fisc. De asemenea, cor relativ s-a modificat și Regulamentul (UE) 282/2011 prin Regulamentul (UE) 2018/1912, stabilindu-se anumite prezumții pentru a determina cum justifică operatorul economic transportul intracomunitar al bunurilor atunci când realizează o livrare intracomunitară de bunuri. Aceste modificări vor fi analizate la secțiune dedicată scutirilor de TVA pentru operațiuni în lanț și pentru livrări intracomunitare de bunuri.*

Situația în care România este SM2 în cazul unei operațiuni triunghiulare:



Relația contractuală de transport între A și B, respectiv transportul este organizat de A sau de B.

– B (cumpărătorul-revânzător) comunică furnizorului A codul de TVA din România. Potrivit jurisprudenței CJUE, chiar dacă B ar fi identificat în scopuri de TVA în SM1, dar fără să fie stabilit, măsurile de simplificare s-ar aplica, dar cu condiția să nu comunice acest cod furnizorului A, ci un cod de TVA dintr-un alt SM. O problemă legată de legislația națională se referă la faptul că din art. 276 alin. (5) C. fisc. și din normele de aplicare ale art. 268 alin. (8) ar rezulta că un cumpărător revânzător din România trebuie să fie înregistrat numai conform art. 316, pentru a fi aplicabile măsurile de simplificare. Totuși, o persoană înregistrată conform art. 317 C. fisc. are un cod valabil de TVA în relația intracomunitară, furnizorul A din SM1 va percepe că i s-a furnizat un cod valabil de TVA și va scuti livrarea intracomunitară către B; de asemenea C din SM3 va percepe pe B ca pe o persoană înregistrată cu un cod valabil de TVA și va considera că este persoană obligată la plata TVA pentru livrarea efectuată de B. Datorită acestor probleme este necesară o modificare legislativă pe viitor, pentru a permite și persoanelor înregistrate conform art. 317 să aplice măsuri de simplificare pentru operațiuni triunghiulare atunci când sunt cumpărător-revânzător.

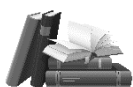
– Prin aplicarea măsurilor de simplificare, pe baza facturii emise de A către B nu are loc o AIC impozabilă în România [art. 268 alin. (8) lit. b)].

– Cumpărătorul-revânzător din România (B) declară în decontul de TVA o LIC scutită de TVA, iar în declarația recapitulativă va insera litera T.

Măsura de simplificare presupune că deși nu începe transportul din România, totuși B va declara în România o LIC, dar cu cod T și nu va fi obligat să se înregistreze în scopuri de TVA în SM3, acolo unde se termină transportul (unde teoretic ar fi avut loc achiziția intracomunitară a bunurilor) și nici să facă o livrarea locală cu TVA în SM3, C fiind persoana obligată la plata TVA.

Pe factura emisă, B va înscrie că C este persoana obligată la plata TVA.

<sup>3</sup> CJUE, cauza C-628/16, *Kreuzmayr GmbH c. Finanzamt Linz*, Hotărârea din 21 februarie 2018, EU:C:2018:84.



Exemplu. Compania *MKG* din România încheie un contract cu firma *KLM* din Italia pentru achiziția din Italia a unor utilaje agricole. Conform contractului, organizarea transportului cade în sarcina firmei *KLM* din Italia. Transportul utilajelor agricole se face din Italia în Grecia, unde vor fi vândute de firma *MKG* către un cumpărător din Grecia, firma *Athena*.

Toate cele trei firme sunt înregistrate în scopuri de TVA. *KLM* din Italia declară o livrare intracomunitară scutită în Italia către firma *MKG* din România (are dovada transportului intracomunitar din Italia în Grecia, transportul fiind pe relația *KLM* – *MKG*, iar *MKG* a comunicat codul său de TVA din România). *MKG* nu declară în România o achiziție intracomunitară, fiind o achiziție intracomunitară neimpozabilă, dar va emite factură către firma *Athena*, pe care va menționa că aceasta din urma este obligată la plata TVA, iar această a doua livrare a bunurilor va fi declarată în România ca o livrare intracomunitară (în fapt este doar o livrare locală în Grecia); în declarația recapitulativă se va menționa indicativul T de la „triunghiulară”. Firma *Athena* din Grecia va declara în Grecia o achiziție intracomunitară de bunuri pe baza facturii emise de firma *MKG* din România.

Din jurisprudența CJUE în materia operațiunilor triunghiulare, redăm în continuare câteva considerații din dispozitivul unei cauze relevante în materie, care oferă indicii prețioase cu privire la modul de aplicare a măsurilor de simplificare:



Cauza C-580/16, *Hans Buhler KG*<sup>4</sup>. 27. Articolul 141 din Directiva TVA prevede un regim derogatoriu de la regula – prevăzută la art. 2 alin. (1) lit. (b) din Directiva TVA – potrivit căreia achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru sunt supuse TVA-ului.

28. Articolul 141 menționat stabilește condițiile cumulative în care fiecare stat membru adoptă măsuri specifice pentru a se asigura că TVA-ul nu este aplicat achizițiilor intracomunitare de bunuri pe teritoriul său, realizate în conformitate cu art. 40 din Directiva TVA, și anume atunci când acesta este statul membru de destinație a expedierii sau a transportului intracomunitar.

29. Printre aceste condiții, art. 141 lit. (a) din Directiva TVA impune ca achiziția de bunuri să fie efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de destinație a expedierii sau a transportului intracomunitar, dar care este identificată în scopuri de TVA în alt stat membru.

30. Articolul 141 lit. (b) din Directiva TVA adaugă că achiziția bunurilor este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în statul membru în cauză, de către persoana impozabilă prevăzută la art. 141 lit. (a) din Directiva TVA.

31. Articolul 141 lit. (c) din Directiva TVA, singura dispoziție din acest articol la care se referă întrebările instanței de trimitere, impune ca bunurile care fac obiectul achiziției intracomunitare în discuție să fie expediate sau transportate direct, dintr-un alt stat membru decât cel în care persoana impozabilă este identificată în scopuri de TVA, persoanei căreia aceasta urmează să îi efectueze livrarea ulterioară.

32. Această din urmă dispoziție stabilește condiția referitoare la statul membru de plecare a transportului intracomunitar pentru ca achiziția intracomunitară să poată beneficia de măsura de simplificare prevăzută la art. 141 din Directiva TVA.

33. Potrivit unei jurisprudențe constante, în ceea ce privește interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de termenii utilizați de aceasta, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (*a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, C-156/98, EU:C:2000:467, pct. 50, și Hotărârea din 26 iulie 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, pct. 73*).

34. În această privință, modul de redactare a art. 141 lit. (c) din Directiva TVA ar putea, în sine, să lase să se înțeleagă că, întrucât bunurile în discuție în litigiul principal au fost expediate în Republica Cehă din Germania, iar Firma *Hans Buhler* deținea un număr german de identificare în scopuri de TVA, acesteia din urmă ar trebui să i se refuze beneficiul scutirii de TVA.

<sup>4</sup> CJUE, cauza C-580/16, Hotărârea din 18 aprilie 2018, EU:C:2018:261.

35. Cu toate acestea, după cum arată Comisia Europeană în observațiile sale scrise, din contextul art. 141 lit. (c) din Directiva TVA, precum și din obiectivele acestei directive reiese că condiția prevăzută de această dispoziție desemnează un alt stat membru decât cel în care cumpărătorul este identificat în scopuri de TVA pentru achiziția specifică pe care o realizează.

36. În această privință, în contextul celorlalte dispoziții ale Directivei TVA, art. 141 lit. (c) din Directiva TVA trebuie interpretat, pe de o parte, în raport cu faptul că, dacă statul membru de plecare a transportului ar fi de asemenea cel în care cumpărătorul este identificat în scopuri de TVA pentru achiziția bunurilor care fac obiectul transportului, aceasta ar însemna că operațiunea respectivă a avut loc în acest stat membru și nu poate fi calificată drept „operațiune intracomunitară” în sensul art. 20 primul paragraf din Directiva TVA. În acest caz, art. 141 din Directiva TVA, referitor la achizițiile intracomunitare, nu ar fi aplicabil.

37. Pe de altă parte, după cum a arătat avocatul general la pct. 70 din concluzii, art. 141 lit. (c) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în lumina articolelor 42 și 265 din această directivă, care precizează și completează condițiile de aplicare a măsurii de simplificare prevăzute la art. 141 din Directiva TVA. În această privință, trebuie notat că art. 265 din Directiva TVA vizează statul membru care a atribuit cumpărătorului numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia acesta și-a efectuat achizițiile.

38. Rezultă de aici că, atunci când un cumpărător este identificat în scopuri de TVA în mai multe state membre, numai numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția intracomunitară trebuie să fie luat în considerare pentru a se aprecia dacă este îndeplinită condiția prevăzută la art. 141 lit. (c) din Directiva TVA.

39. Această interpretare este conformă cu obiectivele urmărite prin Directiva TVA și, mai exact, prin măsura de simplificare prevăzută la articolele 42, 141, 197 și 265 din Directiva TVA. Pe de o parte, regimul tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, instituit prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO 1991, L 376, p. 1, ediție specială, 09/vol. 1, p. 110), urmărește să transfere veniturile fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, pct. 37 și jurisprudența citată).

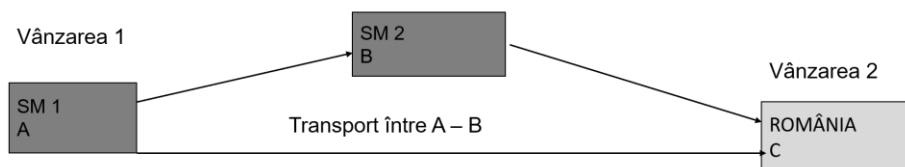
40. Pe de altă parte, din considerentul (38) al Directivei TVA reiese că, în ceea ce privește faptele generatoare de pe piața internă legate de schimburile comerciale intracomunitare de bunuri efectuate în perioada de tranziție de persoane impozabile nestabilite pe teritoriul statului membru în care are loc achiziția intracomunitară de bunuri, inclusiv operațiunile în lanț, este necesar a se prevedea măsuri de simplificare care să asigure un tratament egal în toate statele membre.

41. În această privință, după cum a arătat avocatul general la pct. 57 din concluzii, obiectul art. 141 din Directiva TVA este de a se evita ca operatorul intermediar dintr-o suită de operațiuni, astfel cum este aceasta definită la același art. 141, să fie nevoit să îndeplinească obligații de identificare și de declarare în statul membru de destinație a bunurilor.

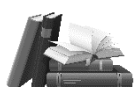
42. În această perspectivă, beneficiul regimului de simplificare instituit la articolele 42, 141, 197 și 265 din Directiva TVA nu îi poate fi refuzat unei persoane impozabile care face o achiziție în condițiile prevăzute la art. 141 din Directiva TVA pentru simplul motiv că această persoană impozabilă este de asemenea identificată în scopuri de TVA în statul membru de plecare a expedierii sau a transportului intracomunitar. După cum a observat avocatul general la pct. 72 din concluzii, un asemenea refuz ar crea o diferență semnificativă în modul de tratare a persoanelor impozabile și ar risca să restrângă, fără justificare, exercitarea activităților economice pe baza identificărilor în scopuri de TVA ale persoanei impozabile.

Situația în care România este SM3 în cazul unei *operațiuni triunghiulare*:

### Operațiuni triunghiulare – Relația contractuală de transport între A și B – Simplificare (RO SM3)



C, beneficiarul livrării ulterioare, este persoana obligată la plata TVA în România conform art. 307 alin. (4) C. fisc. Totuși, C declară în România o AIC de bunuri atât în declarația recapitulativă, cât și în decontul de TVA, chiar dacă livrarea lui B către C este din punct de vedere teoretic o livrare în țară. De asemenea, B, cumpărătorul-revânzător, trebuie să nu fie stabilit în România și să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru.



Exemplu. Un operator economic, identificat în scopuri de TVA în România (C), cumpără bunuri de la B, din Italia. Transportul bunurilor are loc din Franța în România și este în sarcina lui B din Italia. Pe factura emisă de B către C, la furnizor este menționat codul de TVA din Italia al lui B, iar la cumpărător, codul de TVA din România al lui C; pe factură se menționează că C este persoana obligată la plata TVA, eventual prin menționarea art. 141 din Directiva TVA. Anterior acestei livrări, B achiziționase bunurile de la A din Franța, pentru care a comunicat codul său de TVA din Italia. C din România declară această achiziție drept achiziție intracomunitară de bunuri atât în decontul de TVA, cât și în declarația recapitulativă (deși, în fapt, este considerată doar o livrare locală în România efectuată de B).

### Comentarii cu privire la extrasul din carte

Operațiunile triunghiulare sunt o materie în care Directiva TVA stabilește simplificări menite să scutească de anumite obligații de înregistrare persoanele impozabile implicate în operațiuni în lanț, cum sunt operațiunile triunghiulare. Regulile de declarare a livrărilor intracomunitare scutite de TVA și a achizițiilor intracomunitare taxabile sunt stabilite concret de directiva TVA, printre acestea aflându-se și obligația ca orice persoană impozabilă care realizează astfel de operațiuni să se înregistreze în scopuri de TVA în statul membru în care au locul aceste operațiuni. Totuși, așa cum rezultă și din materialul prezentat mai sus, în cazul operațiunilor triunghiulare se derogă de la unele din aceste reguli.

Nici Directiva TVA nici legislația națională nu prezintă în detaliu obligațiile celor care realizează operațiunile triunghiulare, fiind stabilite anumite principii ce trebuie aplicate de statele membre. Din acest motiv este utilă analiza acestora situându-ne pe rând în poziția fiecărui operator implicat într-o astfel de operațiune.

**1) În cazul în care România este SM1**, respectiv cel al furnizorului (A), singurul<sup>5</sup> aspect ce atrage atenția furnizorului că este posibil să fie implicat într-o operațiune triunghiulară este faptul că deși marfa este vândută unui operator economic din alt stat membru (SM2), aceasta nu este transportată în statul din care clientul a comunicat codul său de TVA, ci într-un alt stat membru. În România se pune problema justificării unei scutiri de TVA de către furnizor în baza art. 294 alin. (2) și (2<sup>1</sup>) C. fisc. Operațiunea triunghiulară este o livrare în lanț, în prima tranzacție furnizorul A din România vinde aceste bunuri unui cumpărător B stabilit în alt stat membru, de exemplu Ungaria, dar bunurile sunt transportate direct din România în alt stat membru decât cel în care este stabilit cumpărătorul B, de exemplu în Italia. Potrivit deciziei CJUE în cauza C-580/16 Hans Buhler KG, B poate fi înregistrat în scopuri de TVA în România, dar,

<sup>5</sup> Cu excepția situației în care furnizorul din România cunoaște de la partenerii săi că se derulează operațiuni triunghiulare.



trebuie să comunice lui A un cod de TVA din alt stat membru, în cazul de față din Ungaria, pentru a fi îndeplinită una dintre condițiile de fond ale aplicării scutirii de TVA pentru livrarea intracomunitară realizată de către A. În ce privește o altă condiție de fond pentru aplicarea scutirii de TVA este dovada transportului intracomunitar al bunurilor. În cazul transportului organizat de către furnizorul A din România, nu există probleme de alocare a transportului, A va trebui doar să prezinte documente justificative în acest sens.

Dacă transportul este organizat de cumpărătorul B, A trebuie să se asigure că sarcina organizării transportului nu este ulterior transmisă către C. Fiind o livrare în lanț, este esențial ca transportul să fie organizat de către B pentru alocarea transportului pe relația A-B, și implicit pentru a da posibilitatea lui A să aplice scutirea pentru livrarea intracomunitară. În cazul transportului organizat de către C, livrarea A-B nu ar mai putea fi calificată drept livrare intracomunitară și nu ar putea beneficia de scutire, chiar dacă la prima vedere există un transport efectiv al bunurilor în alt stat membru. Alocarea transportului pentru livrările în lanț a făcut obiectul a numeroase decizii ale CJUE (Euro Tyre, Toridas) ajungându-se în anul 2020 la o modificare a Directivei 2006/112 din cauza aplicării neunitare a deciziilor CJUE de către statele membre. În Codul fiscal, modul de alocare a transportului uneia dintre tranzacțiile dintr-un lanț de livrări atunci când transportul nu este realizat de primul furnizor de pe lanț, ci de un operator intermediar, este prevăzut de art. 275 alin. (9)-(11).

Pentru a justifica transportul intracomunitar, atât în cazul realizării acestuia de către A cât și în cazul realizării de către B, furnizorul A poate să aplice prevederile art. 10 alin. (11) din OMFP 103/2016:

a) *în cazul livrărilor intracomunitare de produse accizabile care circulă în regim suspensiv de accize: documentul administrativ în format electronic și raportul de primire;*

b) *în cazul livrării de mijloace de transport care se deplasează singure pe roți, pe cale maritimă, fluvială sau aeriană: contractul de vânzare-cumpărare din care să rezulte că bunurile vor fi transportate în alt stat membru și dovada înmatriculării mijlocului de transport în statul membru de destinație;*

c) *în cazul livrării intracomunitare a oricăror altor bunuri decât cele de mai sus, furnizorul va trebui să dețină câte un document din fiecare dintre următoarele două categorii:*

1. *un document de transport, precum: un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, documentul specific de transport aerian de mărfuri (Air Waybill);*

*și*

2. *unul dintre următoarele documente: o poliță de asigurare corespunzătoare transportului bunurilor, documente bancare care să ateste plata transportului, documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație, un document care atestă primirea bunurilor, emis de către un depozitar din statul membru de destinație, altul decât cumpărătorul bunurilor, o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate în statul membru de destinație și care cuprinde: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor, identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului.*

Dar furnizorul A poate justifica transportul intracomunitar cu documentele prevăzute de Regulamentul (UE) nr. 2018/1912, de modificare a Regulamentului (UE) nr. 282/2011. Numai în cazul aplicării Regulamentului (UE) 282/2011 transportul este justificat diferit în funcție de persoana care organizează transportul.

Astfel, potrivit acestui regulament, când furnizorul va face transportul bunurilor, acesta va trebui să dețină următoarele documente:

a) 2 elemente concludente dintre documentele specifice tipului de transport realizat cum sunt: CMR semnat sau scrisoare de trăsură semnată, conosament, factură de transport aerian sau o factură de la transportator, *emise de două entități independente una de cealaltă, de vânzător sau de cumpărător, sau*

b) unul din elementele enumerate mai sus, împreună cu o dovadă concludentă din alte documente: o poliță de asigurare a mărfii, documente bancare din care rezultă plata transportului, un document oficial eliberat de o autoritate publică care atestă că bunurile au sosit la destinație (de exemplu, notar), o chitanță eliberată de un antrepozitar în statul membru de destinație care să ateste că bunurile sunt depozitate în respectivul stat membru, *emise de două entități diferite care sunt independente una de cealaltă (adică nefiliate), de vânzător sau de cumpărător.*

*În cazul în care transportul este realizat de către cumpărător, Regulamentul 282/2011 prevede că acesta trebuie să pună la dispoziția furnizorului următoarele:*

– două din documentele menționate anterior la lit. a) sau/și b), și  
– *declarația scrisă* din partea cumpărătorului care atestă că bunurile au fost transportate de acesta și care menționează statul membru de destinație. Se vor menționa data emiterii declarației, numele și adresa cumpărătorului, cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor. În cazul mijloacelor de transport, declarația va menționa numărul de identificare a mijlocului de transport și identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului. Declarația trebuie transmisă furnizorului până în cea de a zecea zi a lunii următoare livrării. *(De observat că în cazul aplicării legislației naționale, respectiv a OMFP 103/2016, declarația cumpărătorului este un document opțional, nu obligatoriu ca și în cazul Regulamentului 282/2011, dacă pot fi prezentate alte documente din cele prevăzute la art. 10 alin. (11) lit. c) pct. 2 din acest ordin.)*

Prin circulara MFP nr. 70491/9/03/2021 MFP a clarificat că orice persoană impozabilă poate alege dacă pentru justificarea transportului intracomunitar va prezenta documentele reglementate de OMFP 103/2016, sau pe cele din Regulamentul (UE) 282/2011.

Pe lângă aceste dovezi de fond, furnizorul A trebuie să declare livrarea intracomunitară în declarația recapitulativă (390), aceasta fiind o altă condiție de fond pentru aplicarea scutirii de TVA a livrării intracomunitare conform art. 294 alin. (2<sup>1</sup>) C. fisc.

Sumarizând, un furnizor A din România, implicat într-o operațiune triunghiulară, va declara în declarația recapitulativă (390) o livrare intracomunitară scutită de TVA menționând codul de TVA al lui B din SM2, în exemplul dat Ungaria, chiar dacă bunurile sunt transportate direct în Italia.

**2) În cazul în care România este SM 2**, respectiv cel al cumpărătorului-revânzător, deja se aplică măsurile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare pentru operatorul economic român. De exemplu, B din România cumpără bunuri de la un furnizor A din Bulgaria și apoi revinde aceste bunuri către C din Franța (SM3), bunurile fiind transportate direct din Ungaria în Franța. Transportul este organizat ori de A ori de B.

B din România comunică furnizorului A din Bulgaria codul său de TVA din România și acesta din urmă aplică scutire pentru livrarea intracomunitară. Potrivit art. 276 alin. (1) C. fisc., locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este statul membru în care se încheie transportul bunurilor, în acest exemplu în SM 3 (Franța). Dar, conform art. 276 alin. (2) C. fisc., locul achiziției intracomunitare de bunuri este statul membru din care se comunică un cod valabil de TVA, în cazul de față România, regulă cunoscută drept rețea de siguranță, fiind doar o măsură temporară până la declararea achiziției intracomunitare potrivit regulii de bază, acolo unde se încheie transportul. Dar prin aplicarea măsurilor de simplificare pentru operațiuni triunghiulare nu se aplică rețeaua de siguranță, în România B nu declară achiziția intracomunitară a bunurilor, ci achiziția de la A este considerată neimpozabilă [art. 268 alin. (8) lit. b) C. fisc.] și se declară pe rd. 30 din decontul de TVA, fără să fie declarată în declarația recapitulativă. În consecință, deși A din Bulgaria a declarat în BG livrarea intracomunitară scutită în declarația recapitulativă sub codul de TVA al lui B din RO, nu vom regăsi în oglindă această operațiune în declarația recapitulativă drept achiziție intracomunitară în România.

O altă măsură de simplificare ce decurge din operațiunile triunghiulare este declararea în România a livrării efectuate de B către C (Franța), drept livrare intracomunitară în decontul de TVA pe rd. 1 și în declarația recapitulativă cu cod T, astfel cum rezultă și din prevederile pct. 3 alin. (14) din normele metodologice date în aplicarea art. 268 alin. (8) lit. b) C. fisc.

Dar este doar o ficțiune fiscală, întrucât transportul bunurilor nu a început în România, ci din Bulgaria. Ori potrivit regulii generale livrarea intracomunitară are locul livrării în SM din care începe transportul bunurilor. Această livrare de la B la C este considerată o livrare locală în Franța, iar B trebuie să înscrie în factură că persoana obligată la plata TVA este C. Această ficțiune naște controverse cu privire la justificarea livrării intracomunitare declarate de B în

România. În fapt, nefiind o livrare intracomunitară ci o livrare locală declarată doar ca livrare intracomunitară, aceasta nu este supusă obligațiilor de justificare a scutirii prevăzute de art. 294 alin. (2) C. fisc. Singurele prevederi aplicabile de către B sunt cele menționate la pct. 3 alin. (14) din normele metodologice date în aplicarea art. 268 alin. (8) lit. b) C. fisc. Livrarea intracomunitară originară a fost declarată în Bulgaria de către A. B din România trebuie doar să justifice că este implicat într-o operațiune triunghiulară drept cumpărător-revânzător, indicând codul de TVA al lui C din SM3 pe factură și făcând dovada că bunurile au fost transportate direct din Bulgaria în Franța.

**3) În cazul în care România este statul membru 3**, al beneficiarului livrării ulterioare, astfel cum a stabilit și CJUE la pct. 41 din cauza C- 580/16 Hans Buhler KG, *obiectul art. 141 din Directiva TVA este de a se evita ca operatorul intermediar dintr-o suită de operațiuni, astfel cum este aceasta definită la același art. 141, să fie nevoit să îndeplinească obligații de identificare și de declarare în statul membru de destinație a bunurilor.*

De exemplu, C din România achiziționează bunuri de la B din Germania, dar bunurile sunt transportate direct din Grecia (de unde fuseseră achiziționate de B de la A, un furnizor grec). Transportul din Grecia în România este în sarcina lui B sau A (condiție de bază pentru aplicarea simplificărilor pentru operațiunile triunghiulare).

Potrivit regulii generale prevăzute de art. 276 alin. (1), achiziția intracomunitară a bunurilor are loc în România, statul membru în care se încheie transportul bunurilor. Dar, datorită măsurilor de simplificare pentru operațiuni triunghiulare, cumpărătorul-revânzător B nu este obligat să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru a declara achiziția intracomunitară. C declară achiziția intracomunitară în declarația recapitulativă, menționând codul de TVA al lui B din Germania, deși bunurile sunt transportate din Grecia. Potrivit prevederilor art. 268 alin. (8) lit. b) pct. 2 livrarea de la B la C este o livrare locală ulterioară în România, iar cf. art. 268 alin. (8) lit. b) pct. 5 C. fisc., persoana desemnată drept obligată la plata TVA pentru această livrare ulterioară în RO este C în conformitate cu prevederile art. 307 alin. (4) C. fisc.

Coroborând aceste prevederi, înțelegem ficțiunile fiscale implementate de art. 141 din Directiva TVA pentru operațiunilor triunghiulare. Deși C declară în declarația recapitulativă o achiziție intracomunitară de bunuri sub codul de TVA al lui B, aceasta nu este decât o livrare locală pentru care C este desemnat persoana obligată la plata TVA cf. art. 307 alin. (4). De remarcat în acest sens că numai art. 308 C. fisc. stabilește persoana obligată la plata TVA pentru achiziții intracomunitare.

### **Concluzii**

Regulile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare sunt aplicate de toate statele membre ale UE, dar fiecare stat membru a creat propriile reglementări naționale mai mult sau mai puțin explicite. Legislația din România operează cu noțiunea de operațiuni triunghiulare, deși aceasta nu se regăsește ca atare în Directiva 2006/112, pentru a simplificare înțelegerea acestor operațiuni. Explicațiile și exemplele prezentate au rolul de a sublinia obligațiile ce revin părților implicate în astfel de operațiuni, întrucât unele din aceste obligații derogă de la regulile normale aplicabile livrărilor și achizițiilor intracomunitare de bunuri.