

**IMPLICAȚIILE FISCALE DETERMINATE DE UTILIZAREA
INCOTERMS 2010 ÎN COMERȚUL INTERNAȚIONAL**

**THE IMPACT OF INCOTERMS 2010 ON FISCAL MATTERS OF
INTERNATIONAL TRADE**

ȘTEFAN-RĂZVAN TATARU¹

Rezumat: Comerțul internațional cu bunuri implică transportul acestora de la vânzător la cumpărător, depășind frontierele de stat și generând obligații complexe în sarcina părților. Termenii comerciali internaționali (Incoterms) elaborați de Camera Internațională de Comerț de la Paris au rolul de a facilita negocierea și încheierea contractelor de vânzare internațională, fiind un punct de referință ce stabilește: partea care suportă costul transportului, incluzând asigurarea, taxele și alte obligații, locația de preluare a bunurilor și locația de predare și partea ce suportă riscul asupra bunurilor în fiecare moment al transportului. Prezentul studiu își propune să sublinieze că utilizarea regulilor Incoterms în contractele de vânzare internațională de bunuri poate reprezenta un instrument facil prin care părțile gestionează obligațiile fiscale și, indirect, fluxul de lichidități.

Cuvinte cheie: Incoterms 2010, condiții de livrare, TVA, obligații fiscale, optimizare fiscală, dreptul comerțului internațional, uzanțe comerciale.

Abstract: The international trade of goods involves the delivery of goods from seller to buyer, across international borders, generating complex obligations for the contracting parties. The International Commercial Terms (Incoterms) published by the International Chamber of Commerce are intended to help with the negotiation and signing of international commercial contracts and serve as a reference point for establishing the following: which of the parties will bear the delivery costs, including the insurance policy, taxes and other obligations, the named place of taking over and delivery, as

¹ Doctorand, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, Facultatea de Drept, email: razvantataru@gmail.com

well as which party bears the risks involved in the delivery at any given moment. The present study aims to emphasize that the use of Incoterms rules in international commercial sales of goods may be a convenient instrument that parties can use to handle fiscal obligations and, indirectly, the cashflow.

Keywords: Incoterms 2010, delivery conditions, VAT, tax duties, tax optimization, International Trade Law, trade usages.

I. Considerente generale privind comerțul transfrontalier de mărfuri la nivel european și internațional

Prezentul studiu analizează regulile Incoterms 2010 utilizate în contractele de vânzare transfrontalieră², într-o manieră diferită de cea clasică (economică și logistică), prin evaluarea implicațiilor juridice, de natură fiscală. În cadrul analizei ne vom opri atenția asupra obligațiilor fiscale generate de comerțul internațional cu bunuri, respectiv taxa pe valoare adăugată, taxele vamale și taxele antidumping, necuprinzând în cercetare și impozitul pe profit, acesta din urmă fiind reglementat distinct de fiecare stat.

Părțile contractelor de vânzare internațională de bunuri sunt reprezentate de vânzător și cumpărător, în cazul comerțului realizat pe teritoriul european sau, de exportator și importator, în situația în care bunurile intră sau părăsesc spațiul economic european.

Dezideratul prezentului studiu este de a conștientiza potențialul regulilor Incoterms de a fi folosite nu numai ca standard internațional pentru condițiile de livrare, dar și ca un subtil instrument de optimizare fiscală, benefic atât vânzătorului cât și cumpărătorului. Realizând o întrepătrundere a condițiilor Incoterms în conceptul clasic de optimizare fiscală³, putem afirma că părțile implicate în comerțul internațional urmăresc protejarea propriului patrimoniu recurgând, în limitele licitului fiscal la o varietate de acțiuni și inacțiuni menite să diminueze volumul obligațiilor fiscale, în cazul de față, la condițiile de livrare cele mai favorabile intereselor proprii.

Una dintre clauzele esențiale ce se include ca urmare a convenției părților în contractele internaționale este clauza privind condițiile de livrare, ce reglementează transferul mărfurilor și al riscurilor de la vânzător la

² Prin noțiunea de “vânzare transfrontalieră” ne referim la contractele de vânzare internațională de bunuri ce implică transportul acestora peste frontierele de stat.

³ Pentru detalii referitoare la conceptul de “optimizare fiscală”, a se vedea I.M. Costea, *Optimizarea fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență*, Editura C.H. Beck, București, 2011, p.42-47.

cumpărător, inclusiv consecințele juridico-economice generale. Ca urmare a faptului că transferul proprietății mărfii și transferul riscurilor pot avea loc la momente diferite, vor fi negociate modalități variate de livrare ce au fost materializate prin diverse uzanțe și au devenit ulterior izvor de drept comercial⁴.

În ultimii cincisprezece ani s-a observat o răsturnare de situație în ceea ce privește accesul companiilor la piețele internaționale, în prezent realizarea operațiunilor de comerț transfrontalier nu mai prezintă dificultate nici pentru micile întreprinderi⁵. Acest trend de expansiune spre internaționalizarea activităților întreprinderilor este determinat de accesul imediat și necostisitor la piețele internaționale cu ajutorul internetului dar, mai ales de externalizarea producției sau a altor funcții din activitatea globală a companiei.

Piețele internaționale au devenit ușor accesibile însă demersul unei companii de a lucra transfrontalier nu este întotdeauna facil. Pentru societățile ce caută oportunități de extindere pe piețele internaționale, obligațiile fiscale rezultate din operațiunile comerciale cu element transfrontalier sau locul de stabilire pot fi descurajante⁶.

Internaționalizarea comerțului implică totodată și anumite riscuri, în genere de natură economică, capabile de a afecta activitatea companiei. Accesul pe o piață străină trebuie să se realizeze în mod documentat, în special cu privire la regulile privind înregistrarea companiilor și activităților economice, protecția consumatorilor, restricțiile la import și export și obligațiile fiscale. Dacă ne raportăm la obligațiile fiscale și formalitățile de import-export, observăm că fiecare stat are propriile norme neexistând o uniformizare la nivel internațional, fapt ce determină costuri suplimentare pentru analiza și conformarea la cerințele fiecărei jurisdicții cu care compania interacționează⁷.

⁴ L. Voichița, *Rolul utilizării regulilor Incoterms în contractele comerciale internaționale* în Tribuna Juridică nr. 1/2011, p. 172, disponibilă la adresa <http://www.tribunajuridica.eu/arhiva/anul1v1.html>.

⁵ C. Walsh, *Taking your Business Global? 10 Important Indirect Tax Issues to Consider* în TaxExecutive nr. Nov/Dec 2009, p. 437.

⁶ *Ibidem*.

⁷ *Idem*, p. 438.

II. Scopul și aplicabilitatea Incoterms. Clasificare și variațiuni ale Incoterms.

Incoterms, acronimul pentru International Commercial Terms / Termenii Comerciali Internaționali au fost elaborați de Camera Internațională de Comerț de la Paris și constau într-un set de reguli uniforme ce stabilesc la o primă vedere responsabilitățile cumpărătorului și ale vânzătorului în ceea ce privește vânzarea de bunuri rezultată dintr-un contract⁸. Regulile Incoterms sunt revizuite o dată la 10 ani, dorindu-se o actualizare a termenilor pentru a îndeplini cerințele ultimelor tendințe din comerțul internațional, ultima variantă a acestora fiind Incoterms 2010.

Părțile determină momentul tranzacției internaționale dintre un vânzător și un cumpărător, când se realizează transferul riscului asupra bunurilor obiect al tranzacției, prin intermediul Incoterms. Scopul original al acestor termeni a fost de a oferi o soluție uniformă ce constă într-un punct de referință destinat utilizării importatorilor și exportatorilor pentru a determina transferul riscurilor. Înțelegerea acestui moment temporal este imperativă pentru a putea evalua costurile și riscurile tranzacției. Specialiștii⁹ afirmă că Incoterms nu sunt definitorii pentru un contract de vânzare internațională, ci mai degrabă un punct de referință, un punct de plecare ce trebuie utilizat de vânzător și cumpărător în managerierea costurilor și riscurilor.

Scopul Incoterms este de a stabili între vânzător și cumpărător: partea care suportă costul transportului, incluzând asigurarea, taxele și alte obligații; locația de preluare a bunurilor și locația de predare, dar și partea ce suportă riscul asupra bunurilor pe fiecare moment al transportului.

Inițial, regulile Incoterms au fost concepute exclusiv pentru operațiunile ce implicau transportul transfrontalier al bunurilor, însă versiunea 2010 schimbă această optică menționând faptul că cei 11 termeni standard pot fi folosiți pentru comerțul intern și internațional (“Domestic and International Trade”). Codificarea Incoterms este larg folosită în tranzacțiile

⁸ M. Ward, *Incoterms. What are they and how can they be of use in establishing VAT treatment?*, p. 1, material disponibil online la adresa: <http://www.marcusward.co/incoterms-what-are-they-and-how-can-they-be-of-use-in-establishing-vat-treatment/>.

⁹ A.T. Cook, *Mastering the Business of Global Trade – Negotiating Competitive Advantage Contractual Best Practices, Incoterms and Leveraging Supply Chain Options*, Editura CRC Press, New York, 2014, p. 26.

comerciale transfrontaliere, fiecare parte fiind facil informată cu privire la obligațiile ce îi revin.

Uneori, părțile implicate într-o tranzacție internațională nu au suficiente informații pentru a lua decizii eficiente în ceea ce privește optimizarea fiscală, lipsa provenind din înțelegerea greșită a termenilor contractuali sau a faptelor ce constituie însăși operațiunea comercială. Folosirea termenilor Incoterms poate constitui o bază de plecare spre optimizarea logistică și fiscală, stabilind locul de livrare și implicând mecanismul de impunere al TVA precum și al altor obligații fiscale¹⁰.

Condițiile de transport pentru livrările de bunuri nu determină locația de transfer a dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător, ci numai locația în care se realizează transferul riscurilor asupra bunurilor¹¹. În același timp, majoritatea companiilor, dar și autoritățile fiscale folosesc Incoterms ca identificatori *de facto* ai jurisdicției fiscale. Spre exemplu, dacă bunurile sunt expediate având condiția de livrare EXW¹², jurisdicția fiscală poate fi identificată ca fiind locația de origine iar dacă condiția de livrare este DDP¹³, se consideră că livrarea are loc în statul de destinație. În cele două exemple, una dintre companii ar putea fi obligată să fie înregistrată în scopuri TVA fie în statul de origine fie în cel de destinație, în funcție de termenul Incoterms ales. Or, termenii contractuali privind livrarea bunurilor trebuie analizați cu precădere înainte de a încheia contractul, pentru a gestiona orice obligație fiscală neașteptată¹⁴.

Alegerea unei reguli Incoterms ce va governa condițiile de transport internațional a bunurilor se realizează de cele mai multe ori prin negociere, aceasta fiind influențată în mod direct de capacitățile economice ale părților. Este important de remarcat faptul că nu există norme care să impună folosirea Incoterms în afacerile internaționale. Incoterms au devenit o opțiune preferată, cu o utilizare îndelungată, fiind bine gestionate de Camera Internațională de Comerț din Paris. Termenii devin parte a legii și jurisdicției

¹⁰ M. Ward, *op.cit.*, p.1.

¹¹ J. Giermanski, M. McGhee, *International Trade & Title: Security & Tax Concerns – Part I*, în *Strategic Finance*, Februarie 2004, p. 15-16.

¹² EXW, ExWorks - regulă Incoterms ce va fi definită și prezentată ulterior în secțiunea 3.1.

¹³ DDP, Delivery Duty Paid - regulă Incoterms ce va fi definită și prezentată ulterior în secțiunea 3.1.

¹⁴ C. Walsh, *op.cit.*, p. 437.

atunci când aceștia sunt introduși într-un contract internațional de vânzare sau de cumpărare¹⁵.

În comerțul internațional de bunuri ne confruntăm cu o multitudine de piese în mișcare: bunurile vânzătorului vor trebui transportate de la fabrică la un punct de transport, loc prin care vor ieși din țara exportatorului și vor fi transportate în țara importatorului. Părăsirea țării exportatorului dar și intrarea în țara importatoare determină diferite obligații precum: obligația de a deține licența de import, de export sau alte formalități, plata taxelor vamale, plata TVA sau plata altor impozite indirecte. În acest context este important de identificat partea ce suportă riscul și are dreptul de proprietate asupra bunurilor¹⁶.

Alegerea unui termen Incoterms determină asumarea obligațiilor și răspunderii de fiecare parte, fie importator fie exportator în tranzacție. Alegerea poate introduce o incertitudine asupra riscului sau poate crea oportunități, sens în care părțile trebuie să cunoască diferențele pentru a alege eficient și a optimiza lanțul de aprovizionare¹⁷.

O companie ce desfășoară activități comerciale la scară globală trebuie să se documenteze privitor la TVA și alte taxe ce pot interveni în momentul în care bunurile trec frontiera. Aceste creanțe fiscale au impact asupra costurilor și riscului, devenind parte integrantă a obligațiilor pe care le are vânzătorul sau cumpărătorul, în funcție de termenul Incoterms ales, de normele aplicabile în domeniul comercial și de clauzele contractuale din comanda de aprovizionare sau contractul de vânzare¹⁸. Entitățile comerciale pot controla impactul TVA asupra costului final prin alegerea unor termene Incoterms favorabile, influențând exigibilitatea taxelor, locul operațiunii cuprinse în sfera de aplicare a taxei și persoanele obligate la plata acesteia.

Așa cum am subliniat anterior, regulile Incoterms reprezintă o bază de plecare în ceea ce privește negocierea condițiilor de livrare a bunurilor. Termenii Incoterms pot fi modificați oricând în timpul negocierilor sau pe parcursul derulării contractului astfel încât să includă, de exemplu, încărcarea sau deplasarea până la un expeditor. Părțile pot îmbunătăți regulile Incoterms adăugând obligații suplimentare. Printre cele mai folosite

¹⁵ A. T. Cook, *op.cit.*, p. 37.

¹⁶ M.K.Jr. Neville, *Incoterms* *CouninJournal of International Taxation*, Iunie 2013, p. 23.

¹⁷ A. T. Cook, *op.cit.*, p. 39.

¹⁸ *Idem*, p. 157.

variațiuni se numără *DDP VAT Unpaid* - ce implică obligația de plată a TVA în statul de destinație de către cumpărător sau *EXW loaded* – ce implică obligația suplimentară a vânzătorului de a urca bunurile în mijlocul de transport¹⁹.

EXW, FOB, CIF și DDP sunt cei mai folosiți termeni standard în comerțul internațional. Incoterms conturează limitele răspunderii între cumpărător și vânzător ca termeni standard pentru costurile și riscurile generate de o obligație contractuală, întâlnită de obicei în contractele de vânzare sau comenzile de aprovizionare. Incoterms sunt stabiliți prin alegerea părților, implicit sau conform practicilor comerciale. În orice metodă, Incoterms devin parte a acordului între două sau mai multe părți care se ocupă cu o multitudine de probleme generate de logistică, de asigurare, precum și trecerea riscului și a costurilor²⁰.

III. Analiza termenilor Incoterms 2010 și a implicațiilor fiscale

În ediția din 2000, termenii erau divizați în patru categorii (E, F, C și D), dar termenii actualizați din versiunea Incoterms 2010 sunt împărțiți în două categorii având la bază criteriul modalității de transport. Grupa I, și cea mai numeroasă, constă în șapte termeni ce se pot folosi indiferent de mijlocul de transport, grupa a II-a fiind compusă din termenii folosiți pentru transportul maritim²¹.

3.1. Grupa I Incoterms: EXW, FCA, CPT, CIP, DAT, DAP, DDP

EXW (ExWorks / Franco fabrica – locul de livrare) este regula Incoterms în care vânzătorul, la locația desemnată de acesta, pune bunurile la dispoziția cumpărătorului. Acest termen determină maximum de obligații în sarcina cumpărătorului, fiind în avantajul vânzătorului²². În general EXW este folosit pentru a informa cumpărătorul privind cotația de preț a bunurilor,

¹⁹ Pentru mai multe detalii referitoare la variațiuni ale regulilor Incoterms, a se vedea International Chamber of Commerce, *ICC Guide to Incoterms 2010*, Editura ICC Services Publications, France, 2011, p. 41.

²⁰ A. T. Cook, *op.cit.*, p. 29.

²¹ A se vedea D. Stapleton, V. Pande, O'Brien, *EXW, FOB or FCA? Choosing the right Incoterm and why it matters to maritime shippers*, în *Journal of Transportation Law, Logistics & Policy*, 2014, p. 230-231.

²² A se vedea I. Carr., *International Trade Law*, ed. a V-a, Editura Routledge, New York, 2014, p. 6.

neavând niciun alt cost inclus. Termenul EXW determină vânzătorul să pregătească bunurile pentru preluare-încărcare la locația determinată de acesta (sediul, fabrică, depozit) la ziua convenită. Cumpărătorul suportă atât costul transportului cât și riscul asupra bunurilor de la locul de preluare convenit până la destinație. Sarcina încărcării bunurilor în mijloacele de transport venite la încărcare revine de asemenea cumpărătorului, care trebuie să realizeze inclusiv formalitățile vamale de export. Dacă totuși vânzătorul încarcă bunurile în mijlocul de transport o va face pe costul și riscul cumpărătorului. În situația în care părțile stabilesc că încărcarea se va face de vânzător pe propriul său cost și risc, vom fi în prezența unei variațiuni a termenului și anume "EXW loaded"(EXW încărcat)²³. Cumpărătorul este obligat la plata TVA în statul de destinație, cu drept de deducere²⁴. Totodată, acesta este obligat și la efectuarea formalităților vamale de export și import cât și plata taxelor vamale.

Majoritatea legislațiilor solicită companiilor să facă dovada realizării exportului, în scopul de TVA. Într-o livrare EXW, vânzătorul nu are nicio obligație de a prezenta o asemenea dovadă, și nici să realizeze exportul bunurilor. Prin urmare este important ca părțile să discute aceste detalii anterior încheierii contractului²⁵.

FCA (Free Carrier / Franco căraș – locul de livrare) impune vânzătorului obligația de a preda bunurile, cu formalitățile de export realizate, la dispoziția cărașului numit de cumpărător, la locul convenit. Vânzătorul suportă costurile până la locul stabilit pentru predarea bunurilor, moment în care se realizează și transferul riscurilor de la vânzător la căraș²⁶. Cumpărătorul este obligat la plata TVA și a taxelor vamale, însă are drept de deducerea TVA.

CPT (Carriage Paid To / Transport plătit până la – locul de livrare) este regula ce determină suportarea costurilor de transport până la locul de

²³ A. T. Cook, *op.cit.*, p. 49.

²⁴ "Dreptul de deducere a TVA" reprezintă dreptul persoanei impozabile de a stabili TVA pentru o anumită perioadă fiscală ca diferență dintre cuantumul taxei aferente achizițiilor (TVA deductibilă) și cuantumul taxei aferente operațiunilor taxabile (TVA colectată), cu îndeplinirea condițiilor de fond și formă impuse de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

²⁵ International Chamber of Commerce, *op.cit.*, p. 71.

²⁶ Pentru similitudine a se vedea și C.T. Ungureanu, *Dreptul comerțului internațional. Contracte de comerț internațional*, Editura Hamangiu, București, 2014, p. 58.

destinație de către vânzător, însă transferul riscurilor se realizează în momentul predării bunurilor către primul cărauș. Conform condiției CPT, vânzătorul trebuie să predea bunurile vămuite pentru export. În cazul în care pentru transportul bunurilor se folosesc cărauși succesivi, riscurile trec de la vânzător la cumpărător în momentul în care marfa a fost predată primului cărauș²⁷.

CIP (Carriage and Insurance Paid to/ Transport și asigurare plătită până la – locul de livrare) este echivalentul termenului CPT, vânzătorul având aceleași obligații însă, suplimentar, acesta trebuie să suporte și costul asigurării până la locul de destinație desemnat. Termenul CIP se aseamănă cu CIF, diferența constând în faptul că transportul este containerizat și/sau multimodal. Termenul CIP implică obligația vânzătorului de vămuire a mărfii pentru export.

DAT (Delivered at Terminal / Livrare la terminal – terminalul din portul sau locul de destinație) înseamnă că transportul până la terminalul convenit, inclusiv descărcarea bunurilor, se va realiza în contul vânzătorului, acesta neavând obligația de a efectua formalitățile vamale de import sau plata TVA. Transferul riscurilor are loc în momentul descărcării bunurilor la terminalul de destinație. Prin “terminal” înțelegem orice loc, precum un chei, un depozit, un parc de containere, un terminal cargo sau feroviar²⁸.

DAP (Delivered at Place / Livrat la locul – locul de livrare) impune vânzătorului obligația de a suporta costul transportului bunurilor până la locul de destinație stabilit. Condiția DAP acoperă formalitățile de vămuire la export dar nu le include și pe cele de import²⁹. Vânzătorul suportă și toate riscurile asupra bunurilor până în punctul în care acestea sunt disponibile pentru descărcare de către cumpărător.

Regulile Incoterms CIP, DAT și DAP sunt susceptibile de variațiuni în ceea ce privește costurile de transport și taxele accesorii acestora. Taxele influențează atât profitul tranzacției cât și quantumul obligațiilor fiscale (prin includerea sau excluderea lor din prețul unitar, și finalmente din factură). Cea mai frecventă situație este determinată de suportarea tarifelor de manipulare în terminal (Terminal Handling Charges - THC). De exemplu,

²⁷ Pentru mai multe detalii referitoare la regula Incoterms CPT, a se vedea International Chamber of Commerce, *op.cit.*, p. 111-122.

²⁸ C.T. Ungureanu, *op.cit.*, p. 59.

²⁹ A se vedeși I. Macovei, *Tratat de drept al comerțului internațional*, Editura Universul Juridic, București, 2014, p. 57.

analizând sub acest aspect termenul DAT, exportatorul-vânzător suportă toate costurile până la livrarea bunurilor la locația de destinație convenită. Dacă locația este un terminal portuar, vânzătorul este responsabil pentru descărcarea bunurilor și pentru orice alt cost ce ar afecta livrarea la locația convenită. DAT impune vânzătorului să aducă bunurile la o poartă de intrare a terminalului, să descarce bunurile și să le pună la dispoziție într-un terminal convenit pentru a putea fi realizate formalitățile vamale de import și a fi preluate de cumpărător.

DDP (Delivery Duty Paid / Livrat cu taxele plătite – locul de livrare) este termenul Incoterms cu cele mai multe obligații în sarcina vânzătorului, acesta fiind responsabil cu transportul și asigurarea bunurilor, efectuarea formalităților de export și import, taxe aferente livrării către cumpărător. În situația în care costurile sunt semnificative, acestea implică blocarea unor resurse financiare, cu repercusiuni directe asupra fluxului de lichidități al companiei.

3.2. Grupa a II-a Incoterms: FAS, FOB, CFR, CIF

FAS (Free Alongside Ship / Liber lângă vas – portul de încărcare) naște în sarcina vânzătorului obligația de a pune la dispoziție bunurile alături de navă, în portul de încărcare convenit și de a efectua formalitățile vamale pentru export. Termenul FAS este aplicabil numai transportului maritim, excluzând transportul multimodal în containere. Din momentul în care bunurile au fost puse de-a lungul vasului, la dispoziția cumpărătorului, toate costurile și riscurile vor fi suportate de acesta din urmă³⁰.

FOB (Free On Board / Liber la bord – portul de încărcare) obligă vânzătorul să încarce bunurile în vasul determinat de cumpărător. Suportarea riscurilor și a costurilor de transport este transferată de la vânzător la cumpărător numai în momentul în care bunurile au fost efectiv urcate la bordul navei. Vânzătorul are obligația de a realiza formalitățile vamale pentru export³¹. Regula FOB este utilizată numai pentru transportul maritim și transportul pe căile navigabile interioare, exceptând transportul maritim în containere. Cumpărătorul trebuie să informeze vânzătorul cu privire la detaliile navei și portul în care mărfurile urmează să fie încărcate.

³⁰ International Chamber of Commerce, *op.cit.*, p. 161.

³¹ Pentru similitudine, a se vedea și I. Macovei, *op.cit.*, p.58.

FOB este de departe cel mai utilizat termen în comerțul internațional. Cotația de preț FOB include costul bunurilor și costul transportului acestora la bordul vaporului. În situația în care vânzătorul oferă o cotație de preț CIF, acesta va include costul bunurilor, al transportului și asigurării până la portul de destinație. În funcție de termenul Incoterms ales, FOB sau CIF costul transportului și al asigurării va fi suportat fie de vânzător, care îl va include în prețul unitar de vânzare, fie în mod direct de cumpărător. Având în vedere valoarea ridicată a tranzacțiilor de comerț internațional, ne întrebăm care este calea spre eficiență economică și optimizare fiscală pe care trebuie să o urmeze cumpărătorul? În scenariul în care operațiunea economică se va realiza sub condiția FOB, baza de calcul a obligațiilor fiscale va consta doar în valoarea bunurilor, pe când aplicarea condiției CIF va determina o bază impozabilă extinsă, artificial am putea spune, ce include costul transportului și asigurării. Costul transportului și al asigurării nu fac parte din faptul generator al livrării, însă separarea lor de prețul unitar al bunurilor este anevoioasă. Întrucât aceste costuri nu pot fi estimate, trebuie să fie certe și să existe evidența plății lor pentru a putea fi transmisă autorităților vamale³². Această problemă nu apare în cazul folosirii condiției FOB deoarece costurile de transport și asigurare sunt suportate de cumpărător, fiind evidențiate în documente diferite iar factura emisă de vânzător cuprinde doar costul bunurilor, fiind baza impozabilă.

Întrucât termenii Incoterms nu definesc și momentul transferului dreptului de proprietate, a fost imposibil și pentru autorii GATT să determine dacă statele membre vor folosi ca bază impozabilă cotația de preț FOB sau CIF. Astfel, state precum SUA și Canada evaluează obligațiile fiscale pe baza prețului FOB, iar statele membre UE pe baza prețului CIF³³. Decizia luată de statele UE este bazată pe faptul că, în anumite situații, este posibil ca agentul economic pe lângă vânzarea efectivă a bunurilor, să includă în preț și costurile de transport și asigurare a bunurilor, activități ce

³² A se vedea și D. L. Fischer, *Who pays when? Knowledge of Incoterms fundamental for traders* în *Journal of Commerce*, Editura United Business Media Global Trade, New York, 1999, p.1.

³³ M. K. Jr. Nevile, *Transportation Cost as Basis for Duty and Border Taxes* în *Journal of International Taxation*, August 2011, p. 20.

se impun a fi tratate fiscal de manieră unitară³⁴. În același sens, Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-88/09³⁵, se pronunță că, “*având în vedere dubla împrejurare că, pe de o parte, (...) fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă și că, pe de altă parte, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA, suntem în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente ori acte furnizate clientului de către persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele, încât formează în mod obiectiv o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial*”.

Drepturile și obligațiile prestabilite de Incoterms rămân fără efect în situația în care nu sunt corelate și cu alte aspecte ale tranzacției precum condiția de plată. De exemplu, dacă un contract de vânzare internațională are condiție de livrare FOB sau EXW și plata se va realiza după livrarea bunurilor, sub considerentul că transferul titlului de proprietate se realizează în momentul efectuării plății și expedierii bunurilor, vânzătorul va continua să suporte riscul asupra bunurilor până la efectuarea plății. În acest sens, observăm că operabilitatea condițiilor FOB și EXW se realizează numai dacă vânzătorul primește plata în avans sau este garantată prin acreditiv documentar.

CFR (Cost and Freight /Cost și transport – portul de destinație) este regula Incoterms ce se aseamănă cu CPT, fiind însă utilizată numai pentru transportul maritim. În această condiție, vânzătorul trebuie să plătească costul transportului (navlu) până la portul de destinație, suportând riscurile până în momentul predării bunurilor vămuite pentru export, către primul căraș. Riscul de pierdere sau deteriorare a bunurilor, precum și orice costuri suplimentare cauzate de evenimente care au avut loc după ce marfa a fost livrată la bordul navei se transferă de la vânzător la cumpărător în momentul în care marfa trece de balustrada vasului în portul de încărcare³⁶.

³⁴ Pentru detalii referitoare la criteriile de distincție ale noțiunilor de “livrare de bunuri” și “prestare de servicii”, a se vedea I.M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, ed. I, Editura Hamangiu, 2013, p. 169-170.

³⁵ Hotărârea CJUE în cauza *Graphic Procédé c. Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*, C-88/09, ECLI:EU:C:2010:76, punctul 19, disponibilă online la adresa: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=ro&jur=C,T,F&num=C-88/09>.

³⁶ Pentru similitudine a se vedea I. Carr, *op.cit.*, p. 34.

CIF (Cost Insurance and Freight / Cost, asigurare și transport – portul de destinație) cuprinde aceleași obligații precum termenul CFR, excepție fiind obligația vânzătorului de a asigura bunurile pe cheltuiala sa și în beneficiul cumpărătorului. Din punct de vedere al formalităților vamale, vânzătorul este responsabil de vămuirea bunurilor pentru export și cumpărătorul de formalitățile de import³⁷.

IV. Obligații fiscale la trecerea frontierelor

4.1. Operațiuni de import și export

Noțiunea de “import” de bunuri desemnează operațiunea de intrare pe teritoriul UE de „bunuri ce nu se află în liberă circulație” sau „bunuri care se află în liberă circulație”, provenite dintr-un stat terț, care face parte din teritoriul vamal al UE³⁸. Prin bunuri ce se află în liberă circulație, înțelegem bunuri care provin din state terțe, pentru care au fost îndeplinite formalitățile de import și pentru care au fost percepute în statul membru respectiv taxele vamale și care nu au beneficiat de o restituire totală sau parțială a acestor taxe și impuneri³⁹.

Noțiunea de “export” desemnează operațiunea în oglindă a importului, prin care bunurile urmează să fie scoase de pe teritoriul vamal comunitar.

În ceea ce privește operațiunile de import-export, termenii Incoterms sunt un instrument util pentru companiile angrenate în afaceri internaționale, determinând întotdeauna partea responsabilă cu efectuarea formalităților vamale de export sau import. Totodată, utilizarea unui termen Incoterms influențează distribuția costurilor între vânzător și cumpărător și a responsabilităților privind efectuarea formalităților vamale și suportarea obligațiilor fiscale.

Alegerea termenilor Incoterms va determina partea responsabilă cu selectarea comisionarului vamal și plata acestuia, fapt ce generează alte variabile în costul final al bunurilor importate.

³⁷ International Chamber of Commerce, *op.cit.*, p. 199.

³⁸ Conform art. 30 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

³⁹ Conform art. 29 (ex-articolul 24 TCE) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene – versiunea consolidată, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. C 326 din 26 octombrie 2012.

4.1.1. DDP versus EXW

Exportatorii sub condiție DDP, în efectuarea formalităților vamale, vor fi puși în situația de a coopera cu autorități vamale străine, aflate la mare distanță și supuse altor sisteme de drept, fapt ce implică prudență în acceptarea vânzării sub acest Incoterm. În scenariul prezentat, exportatorii trebuie să manifeste atenție în alegerea comisionarului vamal, aceasta alegere putând avea un impact negativ asupra costului final.

Dacă obligațiile TVA se aplică fiecărei tranzacții comerciale cu bunuri, în cazul importurilor se adaugă și taxele vamale. În timp ce TVA este determinată pentru fiecare stat în parte, cuantumul taxelor vamale este determinat în funcție de mai mulți factori precum: valoarea facturii, originea și clasificarea bunurilor în cauză. Taxele vamale fiind costuri nerecuperabile pentru importator, acestea se vor reflecta în costul de vânzare al bunurilor importate. Pe de altă parte, TVA este un cost recuperabil pentru importator⁴⁰.

Taxa pe valoare adăugată se aplică în cazul importurilor în UE, faptul generator având loc atunci când bunurile sunt aduse într-un stat membru⁴¹. Baza de impozitare a bunurilor importate în spațiul comunitar este valoarea acestora din vamă. Taxele, impozitele și alte impuneri sunt incluse în baza de impozitare, dar TVA propriu-zisă, reducerile de preț și rabaturile acordate clientului sunt excluse. Pentru a beneficia de deducerea taxei achitate pentru importul de bunuri, persoana impozabilă trebuie să dețină o declarație vamală de import care să o menționeze ca importator al bunurilor din punct de vedere al TVA și care să menționeze taxa datorată.

Profesioniștii din domeniul logistic consideră termenul de livrare DDP ca fiind nefavorabil vânzătorului. În situația în care analizăm importul bunurilor într-o anumită jurisdicție, termenul EXW ar putea fi considerat, în general, mai favorabil din punct de vedere al fluxului de lichidități destinat plății TVA către autoritățile fiscale, decât în cazul în care partenerii de afaceri ar conveni asupra utilizării regulii DDP. Pe de altă parte, pentru o companie multinațională, regula DDP este mai favorabilă decât cea EXW din punct de vedere al capitalului imobilizat în creanțe TVA. Având în vedere cele susținute, ne vom confrunta cu următoarele situații în cazul

⁴⁰ C. Walsh, *op.cit.*, p. 438-439.

⁴¹ Conform art. 285 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015; transpunere a art. 70-71 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr.L 347 din 11 decembrie 2006.

utilizării EXW sau DDP. Utilizând EXW, cumpărătorul are responsabilitatea asupra întregii tranzacții și se confundă cu importatorul. Acesta achiziționează bunurile în statul de livrare, vânzătorul emițând factura de export scutită de TVA. În momentul trecerii frontierei, cumpărătorul, în calitate de importator, va plăti taxele de import ce pot face obiectul recuperării ulterioare. Perioada de recuperare a TVA plătit către autoritățile vamale este cea mai lungă perioadă deoarece autoritățile vamale trebuie, în prealabil, să raporteze către autoritățile fiscale. Utilizând regula DDP, responsabilitatea asupra tranzacției este la vânzător, sens în care acesta trebuie să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul de destinație. Acesta importă bunurile, plătește taxele de import aferente și livrează produsele cumpărătorului, emițând în acest sens o factură cu TVA, conform reglementărilor din statul de destinație. Apelând la această metodă și recuperând TVA la import de la cumpărător, vânzătorul nu va putea recupera TVA și de la autoritățile fiscale. TVA plătit de cumpărător, conform facturii, va putea fi recuperat conform reglementărilor naționale privind TVA, implicând o perioadă mai scurtă de timp decât perioada de rambursarea TVA de la autoritățile vamale. Așadar, capitalul companiei stă imobilizat în contul TVA pentru o perioadă mai scurtă de timp decât se utilizează regula Incoterms DDP decât dacă s-ar utiliza regula EXW⁴².

Dacă analizăm o companie locală ce realizează operațiuni de comerț internațional, din punct de vedere al capitalului blocat în contul TVA, putem afirma că aceasta și-ar optimiza costurile dacă partenerii externi s-ar ocupa de realizarea operațiunilor de import. Astfel, achizițiile de la un furnizor ar trebui realizate conform DDP, iar vânzările către un client conform EXW⁴³.

În ceea ce privește exportul, normele europene în domeniul TVA prevăd scutirea de taxă pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara UE de către furnizor sau altă persoană în contul său dar și pentru cele transportate în afara UE de către cumpărătorul care nu este stabilit într-un stat membru sau de altă persoană în contul său. Scutirea de TVA se justifică de către exportator cu factura sau orice alt document solicitat de autoritățile vamale pentru a emite declarația vamală de export. Totodată,

⁴² F. Reiche, *Reducing Value-Added Tax Capital Commitment Cost in Logistics Networks of Multinational Corporations*, Bamberg, 2012, p.101, material disponibil online la adresa: [http://www1.unisg.ch/www/edis.nsf/SysLkpByIdentifier/4106/\\$FILE/dis4106.pdf](http://www1.unisg.ch/www/edis.nsf/SysLkpByIdentifier/4106/$FILE/dis4106.pdf)

⁴³ *Ibidem*.

exportatorul trebuie să facă dovada realizării efective a exportului, document justificativ ce trebuie să fie certificat de către biroul vamal de export⁴⁴.

Importatorii trebuie să manifeste atenție în alegerea condițiilor Incoterms, acestea având impact asupra costurilor și riscurilor din comanda de aprovizionare. Din analiza fiecărei reguli Incoterms se poate observa cine este titularul obligației de a efectua formalitățile vamale de import, plata taxelor și a TVA. Singurul termen în care aceste obligații incumbă vânzătorului este Delivery Duty Paid – DDP. Majoritatea celorlalte termene nu prevăd expres aceste obligații sau, asemeni regulilor DAP și CIP, specifică că sunt în contul importatorului sau cumpărătorului⁴⁵.

4.1.2. Documente justificative pentru operațiunile de import-export

Documentele specifice de transport, ca act justificativ în fața autorităților fiscale atât pentru scutirea de TVA la import cât și la export, depind de modul de transport al bunurilor. În cazul transportului rutier documentul justificativ constă în scrisoarea de trăsură tip CMR sau copie a carnetului TIR, ce are dublă valoare, declarație vamală de tranzit și document de garanție. În cazul transportului feroviar, documentul specific constă în scrisoarea de trăsură tip CIM, iar în cazul transporturilor maritime în conosament. Toate regulile Incoterms, cu excepția EXW impun vânzătorului obligația de a remite cumpărătorului și dovada efectuării transportului⁴⁶.

Regulile aplicabile pentru scutirea la export, la expedierea bunurilor într-un stat din afara Uniunii, comportă mici diferențe față de regulile aplicabile livrărilor intracomunitare. Locul livrării rămâne locul unde bunurile sunt localizate efectiv în momentul vânzării sau locul unde sunt puse la dispoziția cumpărătorului. Chiar și așa, legislația europeană⁴⁷ privind

⁴⁴ Conform art. 2 alin. (2) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 103/2016 din 22 ianuarie 2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoare 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 Monitorul Oficial nr. 106 din 11 februarie 2016; transpunere a art. 147 alin. (2) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

⁴⁵ A. T. Cook, *op.cit.*, p. 173.

⁴⁶ International Chamber of Commerce, *op.cit.*, p. 71.

⁴⁷ Conform art. 294, alin. (a), lit. a) și b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, transpunere a art. 146 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

TVA menționează expres că regulile sunt diferite în funcție de cine organizează transportul bunurilor, astfel că Incoterms are o influență considerabilă în această situație. În situația în care furnizorul organizează transportul bunurilor, tranzacția este scutită de TVA, prezumându-se că exportatorul are posibilitatea de a face dovada că bunurile au părăsit țara de origine⁴⁸.

La import, documentul justificativ pentru deducerea TVA este Declarația vamală de import (DVI). În evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări se înregistrează DVI, care are anexată factura. Practic factura nu se înregistrează, transpunerea acesteia fiind DVI-ul.

4.2. Achiziții și livrări intracomunitare

Libera circulație a mărfurilor în piața internă este garantată prin eliminarea taxelor vamale și a restricțiilor cantitative, precum și prin interzicerea măsurilor cu efect echivalent. Fiind necesar un control minimal, statistic, la nivelul spațiului european a fost implementat sistemul de colectare a datelor statistice privind comerțul cu bunuri între țările din Uniunea Europeană – numit Intrastat⁴⁹, cu scopul de a aduna informații direct de la operatorii economici din țările membre UE care realizează schimburi de bunuri cu alte state membre. Cu referire la prezenta analiză, menționăm că operatorii economici sunt obligați să declare expres în Intrastat termenii de livrare Incoterms conform cărora s-a realizat tranzacția. În funcție de regula Incoterms utilizată vom observa diferențe între valoarea statistică și valoarea facturată, menționate în declarație. Astfel, pentru regulile Incoterms ce implică suportarea transportului de către cumpărător (EXW, FCA, FAS, FOB), valoarea statistică declarată va fi mai mare decât valoarea facturată deoarece se va lua în considerare și valoarea transportului de la punctul de expediere până la frontiera statului de destinație. Raportul

⁴⁸ J. Bello, *Incoterms and place of supply* în Tax Adviser, decembrie 2007, p.43

⁴⁹ Sistemul Intrastat a fost înființat prin Regulamentul (CEE) nr. 3330/1991 al Consiliului din 17 noiembrie 1991 privind statisticile comunitare ale comerțului cu mărfuri între statele membre, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr.L 316 din 16 noiembrie 1991. În prezent, sistemul Intrastat este reglementat de Regulamentul (CE) nr. 638/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 31 martie 2004 privind statisticile comunitare ale comerțului cu mărfuri între statele membre și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 3330/91 al Consiliului, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 102 din 7 aprilie 2004.

între valoarea statistică și valoarea facturată se inversează pentru condițiile de livrare în care sarcina transportului incumbă vânzătorului (CPT, CIP, DAT, DAP, DDP, CFR, CIF) deoarece din valoarea facturată se va reduce costul transportului și al asigurării (dacă este cazul) de la punctul de expediere până la frontiera statului de destinație.

4.2.1. Noțiunile de livrare și achiziție intracomunitară

Pentru a putea înțelege mecanismul utilizat la nivel european privind comerțul de bunuri între statele membre considerăm necesar a prezenta noțiunile de “livrare intracomunitară”, respectiv „achiziție comunitară”.

O livrare intracomunitară de bunuri reprezintă o livrare de bunuri care sunt transportate dintr-un stat membru UE către alt stat membru, de către furnizor, cumpărător sau de altă persoană, în numele unuia dintre aceștia (transportator). Legislația europeană⁵⁰ definește „livrarea de bunuri” ca fiind *transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar*. În sensul clarificării noțiunii, Curtea de Justiție a Uniunii Europene⁵¹ afirmă că “*noțiunea de livrare de bunuri nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, însă se referă la orice transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de fapt ca și când aceasta ar fi fost proprietara respectivului bun*”. Locul unei livrări intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care începe transportul. Astfel, dacă atunci când începe transportul, bunurile se găsesc în România, locul respectivei livrări va fi România. O livrare intracomunitară de bunuri din România către un alt stat membru UE este scutită de TVA, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: a) bunurile sunt transportate din România către un alt stat membru UE; b) furnizorul este persoană impozabilă, înregistrată normal în scopuri de TVA în România; c)

⁵⁰ Conform art. 270 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, transpunere a art. 14 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

⁵¹ Pentru detalii a se vedea Hotărârea CJUE în cauza Staatssecretaris van Financiën c. Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, disponibilă online la adresa: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=ro&jur=C,TF&num=C-320/88>.

cumpărătorul este înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru UE și comunică furnizorului acest cod pentru a-l înscrie în factură⁵².

Achiziția intracomunitară⁵³ de bunuri reprezintă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri transportate de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană în numele unuia dintre aceștia, către un stat membru UE, altul decât cel de plecare a transportului bunurilor. În principiu, achiziția intracomunitară taxabilă este operațiunea în oglindă a livrării intracomunitare scutite efectuate de furnizorul din alt stat membru. Locul unei achiziții intracomunitare de bunuri se consideră a fi în statul membru unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie transportul⁵⁴. Se aplică și rețeaua de siguranță, în cazul în care clientul comunică un cod valabil de TVA din alt stat membru decât cel în care se termină transportul, locul achiziției intracomunitare fiind în statul membru UE care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA pe care beneficiarul îl comunică furnizorului pentru a-l înscrie pe factură. Achiziția intracomunitară trebuie declarată în statul membru unde se încheie transportul, chiar dacă se aplică rețeaua de siguranță, urmând ca în statul membru din care s-a transmis codul de TVA baza impozabilă să fie redusă corespunzător⁵⁵.

Reglementările în domeniul scutirii de TVA a livrărilor intracomunitare diferă după cum transportul este organizat de vânzător sau cumpărător. Conform reglementărilor fiscale, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau altă persoană în contul său, sunt scutite de taxă pe valoare adăugată. Scutirea se aplică numai în situația în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara comunității este în sarcina furnizorului, care poate realiza transportul cu mijloace proprii sau prin intermediul unui transportator sau casă de expediții.

⁵² Ministerul Finanțelor Publice din România, *Publicațiile Info TVA – Broșura nr. 1 – Livrările intracomunitare și achizițiile intracomunitare de bunuri*, disponibilă online la adresa <http://www.mfinante.ro/publicatii.html?pagina=infotva>.

⁵³ Conform art. 273 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, transpunere a art. 20 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

⁵⁴ Pentru similitudine a se vedea I.M. Costea, *op.cit.*, p. 172-174.

⁵⁵ Ministerul Finanțelor Publice din România, *Publicațiile Info TVA*, disponibile online la adresa <http://www.mfinante.ro/publicatii.html?pagina=infotva>.

Totodată, sunt scutite de TVA livrările de bunuri expediate în afara Uniunii de către cumpărătorul nestabilit într-un stat membru sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte precum cele în care condiția de livrare este EXW, conform Incoterms. În acest caz scutirea de taxă se aplică numai în situația în care transportul bunurilor în afara Uniunii este în sarcina cumpărătorului.

4.2.2. Impactul Incoterms în comerțul cu bunuri la nivelul Uniunii Europene

Utilizarea regulilor Incoterms influențează aspectele legate de locul de livrare a bunurilor. Pentru vânzările transfrontaliere, acesta este, în general, locul de unde bunurile își încep traseul. Doctrina⁵⁶ de specialitate oferă ca exemplu cauza *Electrosteel Europe SA c. Edil Centro SpA* din 9 iunie 2011⁵⁷, în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că pentru a verifica dacă locul de livrare este determinat “în temeiul contractului”, instanța națională sesizată trebuie să ia în considerare toți termenii și toate clauzele relevante din respectivul contract, inclusiv termeni general cunoscuți precum Incoterms.

Așadar, cine este partea care va realiza livrarea sau achiziția scutită de TVA? În cauza EMAG⁵⁸, având ca obiect pronunțarea unei hotărâri preliminare, Curtea de la Luxemburg stabilește în mod cert că în lanțul de aprovizionare se poate realiza numai o scutire TVA. Totodată, în determinarea livrării scutite de TVA este important de stabilit cu exactitate locul în care se realizează achiziția. În loc să verificăm care livrare este scutită de TVA în statul de destinație și să stabilim locul livrării în funcție de acesta, eficient ar fi de identificat partea responsabilă de achiziție în statul de destinație. În timp ce mai multe părți tratează propria livrare ca scutită de TVA din țara de origine, există riscul ca autoritățile fiscale să impună taxe cât și penalități în sarcina unei părți din lanțul de aprovizionare, ce nu este destinatarul final al bunurilor. În acest context, Curtea subliniază că

⁵⁶ C.T. Ungureanu, *op.cit.*, p. 57.

⁵⁷ Pentru detalii a se vedea Hotărârea CJUE în cauza *Electrosteel Europe SA c. Edil Centro SpA*, C-87/10, ECLI:EU:C:2011:375, disponibilă online la adresa: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=ro&jur=C,T,F&num=C-87/10>.

⁵⁸ Pentru detalii a se vedea Hotărârea CJUE în cauza *EMAG Handel Eder OHG v Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, disponibilă online la adresa: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=ro&jur=C,T,F&num=C-245/04>.

înțelegerea termenilor Incoterms ar putea ajuta la evitarea unor astfel de erori. În cazul EMAG s-a adus în discuție partea ce organizează transportul, aceasta în cauză având dreptul de dispoziție asupra bunurilor ca un proprietar la punctul în care bunurile părăsesc sau intră în statele membre de expediere sau achiziție. În statele în care se ia în considerare cine este transportatorul pe lanțul de aprovizionare, determinarea locului livrării este complicată, situație în care termenii Incoterms pot furniza informații suplimentare pentru stabilirea obligațiilor fiscale⁵⁹.

Așa cum am menționat anterior, regulile Incoterms nu fac nicio referire la transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor. Pe de altă parte, majoritatea contractelor de comerț internațional prevăd că transferul de proprietate se realizează conform Incoterms, în ciuda scopului pentru care acestea au fost create⁶⁰.

Cum pot regulile Incoterms să determine locul de livrare în scop de TVA? Entitatea din lanțul de aprovizionare responsabilă pentru introducerea bunurilor într-un stat, conform Incoterms, este cea care face achiziția din punct de vedere TVA. Complicațiile apar atunci când în lanțul de aprovizionare, două sau mai multe părți implicate folosesc același termen Incoterms pentru livrare, moment în care este dificil de identificat partea responsabilă de plata TVA și a taxelor vamale de import sau realizarea formalităților de export, fiind imposibil ca mai multe părți să fie responsabile concomitent. În situația în care regula Incoterms aplicabilă pentru ultima etapă a unui lanț de aprovizionare tripartit este EXW atunci, clientul final este responsabil de livrarea și expedierea din statul membru, realizând astfel atât livrarea cât și achiziția. Dacă regula Incoterms aplicată primei etape din lanțul de aprovizionare tripartit este EXW, atunci a doua parte din lanț va fi considerată responsabilă de achiziție⁶¹.

4.2.3. Documente justificative pentru livrările sau achizițiile intracomunitare

Scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare se justifică cu factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului din alt stat membru, documentul care atestă că

⁵⁹ J. Bello, *op.cit.*, p. 42.

⁶⁰ *Ibidem.*

⁶¹ *Ibidem.*

bunurile au fost transportate dintr-un stat membru în altul și, după caz, orice alte documente precum contractul vânzare sau comanda de achiziție, documentele de asigurare⁶².

Documentul obligatoriu pentru individualizarea TVA și a taxelor vamale este factura, emițându-se în mod obligatoriu pentru livrările de bunuri. Factura, document justificativ, se emite de persoana impozabilă ce livrează bunurile. Privitor la elementele facturii, statele membre pot stabili anumite particularități, doar dacă nu tind să împiedice sau să îngreuneze exercitarea dreptului la deducere. Furnizorul unei livrări intracomunitare scutite de TVA are obligația de a emite factura și să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului.

Documentele justificative prezintă importanță pentru urmărirea livrărilor și raportarea corectă în Intrastat, evitându-se astfel fraudele și raportările eronate. Neutilizarea corectă a termenilor Incoterms, întocmirea deficitară a documentelor justificative și a raportărilor incorecte pot avea impact negativ asupra plăților de TVA.

Concluzii

Importanța condiției de livrare în contractele comerciale internaționale este de necontestat având în vedere consecințele juridice și economice pe care le determină momentul de transfer al mărfurilor și al riscurilor între vânzător și cumpărător. Consecințele practice ce rezultă din aplicarea fiecăreia dintre regulile Incoterms în cadrul diverselor modalități de livrare nu sunt de neglijat, mai ales din prisma costurilor ce vor fi suportate de către una dintre părți. Astfel, înscrierea în contract a acestor termeni este importantă în sensul în care, în anumite situații, lipsa sau omisiunea unor prevederi ar putea diminua sau chiar anula avantajele urmărite de vânzător sau cumpărător la încheierea respectivei tranzacții. Dacă în cazul vânzătorului, diferențele între obligațiile ce pot cădea în sarcina sa sunt relativ minore, în cazul cumpărătorului se remarcă o diferențiere mai însemnată în privința costurilor și a câștigurilor ce pot fi obținute prin

⁶² Conform art. 10 alin. (1) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 103/2016 din 22 ianuarie 2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoare 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.

alegerea unei condiții de livrare ce implică maximum de obligații pentru vânzător.

Incoterms influențează costul final al bunurilor, element ce determină competitivitatea pe piețele internaționale, sens în care vânzătorul și cumpărătorul trebuie să identifice și să stabilească condițiile de livrare optime, în avantajul ambelor părți. Așadar, efectele fiscale determinate de alegerea unei anumite condiții de livrare au origine contractuală, depinzând de diligența manifestată de părți în evaluarea costurilor și riscurilor rezultate din tranzacție.

În funcție de capacitatea părților de a gestiona riscurile și costurile tranzacției, acestea au posibilitatea de a alege între termeni Incoterms mai stabili sau mai labili din punct de vedere fiscal. Folosirea incorectă a regulilor Incoterms și aplicarea tratamentului fiscal conform acestora, este susceptibilă a genera costuri împovărătoare pentru partea responsabilă.

Prin urmare, Incoterms, din punct de vedere al structurii și curenților, reprezintă doar un punct de plecare în realizarea tranzacțiilor internaționale, recomandat fiind ca vânzătorul și cumpărătorul să analizeze cu precădere specificitatea tranzacției și să întocmească propriile clauze contractuale, îmbunătățind astfel claritatea și eficacitatea termenilor Incoterms aleși.

