

## ACCOUNTING AND FISCAL POLICIES REGARDING ECONOMIC TRANSACTIONS FOR THE PROCESSING OF GOODS

### POLITICI CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND OPERAȚIILE ECONOMICE DE PERFEȚIONARE ACTIVĂ A BUNURILOR

**Ana CEBOTARI**

cebotari.ana.xz8e@ase.md

**Anatol GRAUR**, ORCID ID: 0000-0003-0466-5627

graur.anatol@ase.md

Academia de Studii Economice din Moldova

**Abstract.** *This article focuses on the accounting and tax provisions related to the inward processing customs procedure. The documentation and accounting of inward processing operations is presented. These operations are also called lohn operations which combine the classic import-export operations, purely commercial, with certain technological interdependencies. A separate place is intended for the analysis of the situation in which part of the processing (production) works are performed by a third party through a subcontract, indicating how to document and account for these transactions.*

**Keywords:** *inward processing, customs, VAT, lohn processing, goods received for processing, customs code, non-resident*

**JEL:** M40, M41

#### **Introducere**

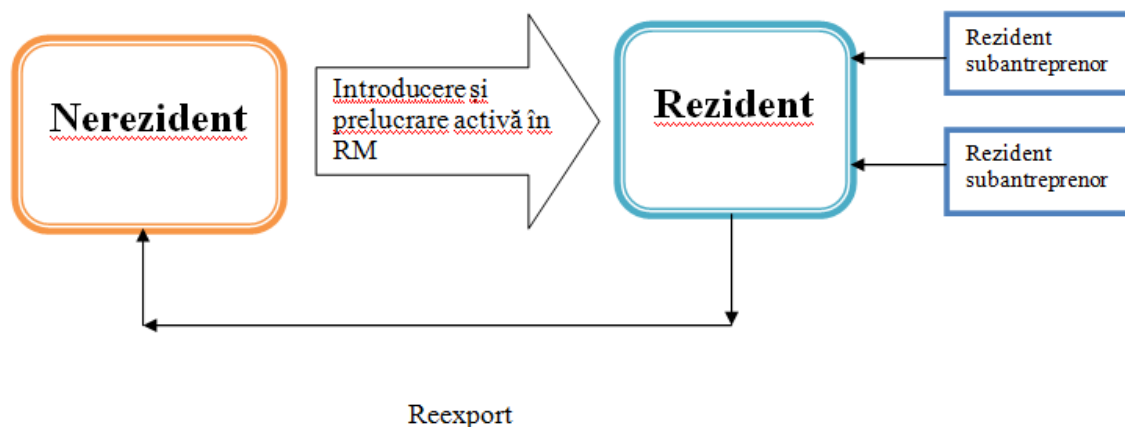
Regimul de perfecționare activă (în lohn) constituie un tip de activitate economică, axat pe producerea de către companiile mari, de obicei, internaționale a unor mărfuri, folosind forța de muncă din țări, unde această este mai ieftină din punct de vedere al standardelor mondiale și europene. Aceste companii internaționale livrează materia primă entităților din țara pe care o selectează, efectuează comenzi și preiau mărfurile, comercializându-le sub marca lor pe piețele, unde au deschidere. Acest tip de activitate în lohn este specific mai mult industriei ușoare, în producerea textilelor încălțăminte, a țesăturilor, ornamentelor, accesoriilor. Entitățile din Moldova colaborează de mai mulți ani cu companii prestigioase din Germania, Italia, Belgia, Franța și altele, producând mărfuri, pe care acestea le exportă. Deși, asemănătoare operațiilor de export – import de servicii, nu este corectă identificarea acestora cu niște tranzacții simple de prestare a serviciilor, fiindcă, prevederile Codului fiscal și Codului vamal tratează serviciile date ca livrare legată de importul sau exportul de bunuri. Cu atât mai mult, livrarea serviciului de prelucrare se consideră parte componentă a importului sau exportului de bunuri și nu invers.

Potrivit Codului Vamal al Republicii Moldova (CV) nr. 1149 din 20.07.2000, cu modificările și completările ulterioare, trecerea mărfurilor și mijloacelor de transport peste frontiera vamală se efectuează în dependență de destinația vamală în care sunt plasate [1]. Capitolul II al CV definește regimurile vamale de intrare - ieșire a mărfurilor și mijloacelor de transport la frontiera vamală a Republicii Moldova.

Regimul vamal de perfecționare activă permite ca mărfurile să fie utilizate pe teritoriul Republicii Moldova în una sau mai multe operațiuni de prelucrare.

### Conținut de bază.

**Perfecționarea activă** este regimul vamal care permite introducerea și utilizarea pe teritoriul Republicii Moldova a mărfurilor străine în cadrul a una sau mai multe operațiuni de prelucrare, după care, aceste mărfuri străine sunt scoase în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova sub formă de produse compensatoare (fig. 1).



**Figura 1. Schema procedurii de perfecționare activă a bunurilor**

*Sursa: elaborată de autor în baza Codului Vamal [1]*

Prin intermediul regimului vamal de perfecționare activă este posibilă:

1. introducerea în țară a anumitor mărfuri străine;
2. transformarea acestora într-o altă marfă, prelucrând-o într-un anumit mod;
3. marfa obținută în urma prelucrării poate fi scoasă în afara țării, fără a achita taxe și impozite la oricare dintre etape, cu excepția taxelor pentru procedurile vamale, care se achită.

Organizând evidența contabilă a operațiilor de perfecționare activă, trebuie să se țină cont de art. 57 din Codul vamal, potrivit căruia regimul vamal de perfecționare activă permite ca următoarele mărfuri să fie utilizate pe teritoriul RM în una sau mai multe operațiuni de prelucrare:

- a) mărfurile străine destinate scoaterii de pe teritoriul vamal sub formă de produse compensatoare – **fără încasarea drepturilor de import** (cu excepția taxei pentru proceduri vamale) și fără aplicarea măsurilor de politică economică, dacă legislația nu prevede altfel;
- b) mărfurile importate și puse în liberă circulație – dacă sînt scoase de pe teritoriul vamal sub formă de produse compensatoare. În acest caz, regimul vamal de perfecționare activă se efectuează **cu încasarea drepturilor de import** și restituirea acestora la realizarea exportului.

Deosebirea între aceste două tipuri de perfecționare constă în următoarele:

- a) primul caz se definește ca **perfecționare activă cu suspendare**, deoarece dreptul de proprietate este păstrat de beneficiarul materiei prime și a materialelor, ce se identifică în conceptul „mărfuri străine” fără încasarea TVA și a taxei vamale și fără aplicarea măsurilor de politică economică. În cazul acestei forme de perfecționare activă se acordă regimul suspensiv de perfecționare, în care solicitantul poate demonstra că are intenția efectivă de a reexporta produsele compensatoare principale de pe teritoriul RM.

La introducerea mărfurilor străine supuse accizelor, acciza se achită la introducerea acestor mărfuri, cu restituirea ulterioară la scoaterea produsului finit.

- b) iar al doilea caz – **perfecționarea activă cu restituire**, aceste bunuri sunt considerate ca „mărfuri importate” și se pun în liberă circulație, devenind astfel proprietate a solicitantului

și/sau operatorului tranzacției de perfecționare. În acest caz, la importul materiei prime se percep drepturi de import, care se restituie la realizarea exportului.

Perfecționarea cu restituire nu se permite atunci când există restricții sau prohibiții la importul materiei prime ori la exportul produsului finit.

Prin Ordinul Serviciului Vamal al RM nr. 201-O din 25.04.2019 sunt reglementate actele necesare pentru acordarea regimurilor vamale de perfecționare activă sau pasivă [3]. Potrivit acestui Ordin, în cazul regimurilor vamale de perfecționare activă sau perfecționare pasivă trebuie să fie prezentate:

- contractul;
- factura sau alte documente;
- actele de expertiză și însoțire a mărfurilor destinate prelucrării;
- documentele tehnice, actele ce conțin informația despre procesul de prelucrare a materiei prime (schema tehnologică, mostre, template, calcule de producere etc.);
- actele ce confirmă rata de randament sau metoda stabilirii ei (în baza informațiilor de producție sau tehnice, în baza declarației pe propria răspundere (prezentată în formă liberă, cu aplicarea amprente și ștampilei solicitantului) sau în baza rapoartelor de expertiză, eliberate de Camera de Comerț și Industrie sau alte autorități competente [3].

La prima etapă are loc încheierea unui *contract de prestare a serviciilor de prelucrare* între rezidentul operator - persoana care efectuează, integral sau parțial, operațiunile de transformare sau solicitantul autorizației de perfecționare - persoana responsabilă de efectuarea transformării și nerezidentul – beneficiar al serviciilor de perfecționare, în care se stipulează: obiectul contractului, condițiile, termenele și ordinea transmiterii materialelor și materiei prime; proprietatea și rezultatele lucrărilor executate; valoarea serviciilor prestate și ordinea decontărilor; condițiile și termenii de transmitere a produselor compensatoare; responsabilitatea părților; forța majoră etc [4]. Contractul însoțit de *comanda* nerezidentului, *normele de consum*, *actul de expertiză aferent constatării producătorului*, *calculul timpului ciclului de producere* se prezintă pentru examinarea și eliberarea *Raportului de expertiză* de către Camera de Comerț și Industrie a RM. Pentru realizarea operațiilor de perfecționare activă solicitantul prezintă *Cerere de autorizare a regimului de perfecționare activă*, însoțită de raportul de expertiză eliberat. În baza documentelor examinate secția regimuri vamale din cadrul biroul vamal din raza solicitantului eliberează *Autorizația de perfecționare activă*. La eliberarea acordului de perfecționare activă, organul vamal specifică perioada în care produsele compensatoare trebuie reexportate sau exportate, luând în considerare datele din raportul de expertiză.

Termenul de reexport începe să curgă de la data înregistrării declarației vamale de plasare a mărfurilor în regim de perfecționare activă. Perioada specificată pentru reexport poate fi prelungită chiar și după expirarea termenului stabilit inițial, în cazul în care agentul economic prezintă argumente concludente, cu excepția cazului în care operațiunea a fost deja încheiată din oficiu de către organul vamal.

Totodată, în Raportul de expertiză este stipulată **rata de randament**. Această rată se stabilește în baza informațiilor de producție sau tehnice sau, atunci când acestea nu sunt disponibile, a informațiilor legate de operațiuni de același tip. De obicei, în cadrul entității se emite un ordin intern, prin care se prognozează și se stipulează quantumul acestei rate de randament în baza informațiilor de producție sau tehnice aferente operațiunilor respective. În politicile contabile ale entității se stipulează utilizarea deșeurilor aferente procesului de producere. Acestea pot fi returnate clientului străin, pot fi importate definitiv și nimicite sau realizate pe teritoriul țării.

Regimul vamal de perfecționare activă în sistemul cu suspendare de la plata drepturilor de import se încheie, pentru mărfurile străine, când produsele compensatoare sau mărfurile în aceeași stare sunt reexportate cu aplicarea măsurilor de politică economică instituite de cadrul normativ.

Regimul de perfecționare activă cu restituire se încheie la exportul produselor compensatoare stabilite în acord în cadrul termenului de reexport acordat ori prin plasarea lor, în vederea exportului ulterior în destinația vamală zonă liberă cu o ulterioară restituire a drepturilor de import.

În cadrul aceluiași acord de perfecționare activă și înainte de a se încheia regimul, mărfurile străine în aceeași stare sau produsele compensatorii pot fi transferate temporar, cu aprobarea biroului vamal emitent al acordului, de la un operator la altul, în vederea efectuării unor operațiuni de perfecționare activă.

Certificarea originii mărfurilor exportate are o importanță majoră în comerțul cu alte state. Originea preferențială oferă scutire totală sau parțială de taxe vamale în comerțul cu statele și uniunile cu care Republica Moldova are regim de comerț liber și este eliberat de către secția originea mărfurilor din cadrul biroului vamal din raza solicitantului și poartă denumirea de EUR-1.

Atunci când se exportă mărfurile în țările cu care Republica Moldova nu are acorduri de liber schimb, se va solicita certificatul de origine nepreferențială "Forma A" eliberat de către Camera de Comerț și Industrie a Republicii Moldova. Acest document se eliberează și dacă produsul nu corespunde regulilor de origine preferențială, dar partenerul nerezident solicită confirmarea originii produsului livrat.

Celelalte documente sunt comune operațiilor clasice de import și export.

#### **Contabilitatea operațiunilor de prelucrare în lohn (perfecționarea activă)**

La contabilizarea operațiunilor de perfecționare activă se ține cont de următoarele:

1. Perfecționarea bunurilor străine, în lipsa obținerii dreptului de proprietate asupra bunurilor ce urmează a fi prelucrate, se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor extrabilanțiere 915 "Bunuri primite spre prelucrare sau reparare", 917 "Bunurile obținute din materialele prelucrate ale terților";
2. Perfecționarea bunurilor importate este contabilizată în conformitate cu schema operațiilor de import în regim de restituire a drepturilor vamale la exportul bunurilor compensatoare, cu excepția taxei pentru proceduri vamale;
3. În cazul contabilizării perfecționării bunurilor importate se iau în calcul diferențele de curs valutar nu numai la stingerea creanțelor privind facturile comerciale de către nerezident, ci și la achitarea datoriilor față de nerezident privind facturile comerciale pentru bunurile importate;
4. Taxa pentru proceduri vamale la importul bunurilor străine se trece în contabilitate la costurile de producție la contul 811 "Activități de bază", iar în cazul perfecționării bunurilor importate, se recunoaște drept element al valorii de intrare a bunurilor importate, contabilizat la contul 211 "Materiale";
5. Taxa pentru proceduri vamale la exportul produselor compensatoare, rezultate din perfecționarea bunurilor străine, se calculează în baza valorii serviciilor de prelucrare declarate, iar la exportul produselor compensatoare rezultate din perfecționarea bunurilor importate de la valoarea produselor, mărfurilor exportate declarate;
6. După prelucrarea bunurilor străine se recunoaște venitul obținut din prestarea serviciilor de prelucrare exportate, iar la prelucrarea bunurilor importate se recunoaște venitul obținut din vânzarea mărfurilor, produselor prelucrate exportate.

Particularitățile contabilității operațiilor de perfecționare activă sunt ilustrate în tabelul 1.

**Tabelul 1. Contabilitatea operațiilor de perfecționare activă în regim “cu suspendare” și “cu restituire”**

Nr.	Conținutul operațiilor economice	Perfecționarea activă			
		cu suspendare		cu restituire	
		Debit	Credit	Debit	Credit
<b>Importul bunurilor pentru perfecționare</b>					
1	Achitarea taxei pentru proceduri vamale	234	242	234	242
2	Achitarea taxei vamale, TVA	-		234	242
3	Recepționarea materiei prime pentru perfecționare	915		211	521
4	Reflectarea taxei pentru proceduri vamale	811	234	211	234
5	Înregistrarea taxei vamale	-	-	211	234
6	Reflectarea TVA	-	-	534	234
7	Achitarea datoriei față de nerezident aferentă materialelor recepționate pentru perfecționare	-	-	521	243
8	Înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente decontărilor cu nerezidentul:				
	a) favorabilă	-	-	521	622
	b) nefavorabilă	-	-	722	521
<b>Înregistrarea coturilor de perfecționare și bunurilor rezultate</b>					
9	Reflectarea costurilor directe de producție a bunurilor primite de la clientul străin	811	531, 533, 521, 544	811	211, 531, 521, 544
10	Reflectarea costurilor indirecte de producție (amortizarea spațiilor, echipamentelor, energie electrică și termică, apa, etc.)	821	124, 521, 544	821	124, 521, 544
11	Includerea costurilor indirecte de producție în costurile directe	811	821	811	821
12	Înregistrarea bunurilor obținute din materialele prelucrate ale clientului străin	917		216, 217	811
13	Casarea valorii materialelor primite spre prelucrare		915	-	-
<b>Exportul bunurilor prelucrate</b>					
14	Achitarea taxei pentru proceduri vamale	712	234	712	234
15	Înregistrarea veniturilor din prestarea serviciilor de perfecționare	221	611	-	-
16	Casarea costului serviciilor de perfecționare	711	811	-	-
17	Înregistrarea veniturilor din exportul bunurilor prelucrate	-	-	221	611
18	Casarea costului bunurilor prelucrate exportate		917	711	216, 217
19	Restituirea drepturilor de import	-	-	242	234
20	Încasarea contravalorii serviciilor de perfecționare prestate (bunurilor perfecționate exportate)	243	221	243	221
21	Înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente creanțelor nerezidentului:				
	a) favorabile	221	622	221	622
	b) nefavorabile	722	221	722	221

Sursa: elaborat de autori în baza Codului vamal și Planului general de conturi contabile

În practică există situații în care o parte a lucrărilor de prelucrare (producere) sunt efectuate de un terț prin contract de subantrepriză. În acest caz are loc transferul mărfurilor de la titularul regimului către o altă persoană, nominalizată în calitate de „operator”. În vederea atribuirii statutului de „operator” al terței persoane, solicitantul urmează să prezinte biroului vamal emitent acte ce confirmă împuternicirile respective (contractul de subantrepriză, indicația clientului), precum și confirmarea emisă de operator, prin care acesta acceptă transferul. Acest contract trebuie să fie înregistrat la Ministerul Economiei și Infrastructurii și doar când este publicat în Monitorul Oficial ordinul cu privire la completările ce se operează în Ordinul nr. 66 din 04 mai 2010 [6], elaborat în temeiul art.104 lit.g din Codul fiscal, entitatea terță are dreptul să aplice cota TVA „0” scutire cu drept de deducere [2]. Tipul serviciilor care cad sub incidența acestui punct, precum și modul de administrare a acestor servicii se stabilesc de Guvern, iar lista agenților economici se aprobă de Ministerul Economiei și Infrastructurii.

Prin Hotărârea Guvernului nr.519 din 2004 a fost aprobat Regulamentul cu privire la modul de elaborare și aprobare a Listei agenților economici - întreprinderi ale industriei ușoare și a tipurilor de servicii prestate de către aceștia pe teritoriul Republicii Moldova solicitanților plasării mărfurilor sub regim vamal de perfecționare activă, scutite de TVA cu drept de deducere, și despre modul de administrare a serviciilor prestate de aceste întreprinderi [5]. Potrivit pct. 2 din HG nr.519, Lista se avizează de Ministerul Finanțelor și, după caz, de alte autorități publice centrale, se aprobă de Ministerul Economiei și Infrastructurii printr-un ordin privind completarea Ordinului nr. 66 din 2010, prin care a fost aprobată Lista respectivă, cu publicarea ulterioară în Monitorul Oficial al Republicii Moldova [5].

Prevederile pct. 1 al acestui regulament se răsfrâng asupra activităților ce țin de producerea confecțiilor, articolelor tricotate, de marochinărie și a încălțăminte (codurile activității economice conform CAEM (2009) – grupele (clasele) 13.91; 14.1; 14.3; 14.20; 15.12; 15.2; 96.01. Totodată, pct.3 din Regulamentul menționat supra stabilește că, pentru a fi incluși în Listă, agenții economici urmează să prezinte Ministerului Economiei și Infrastructurii un șir de documente:

- a) cererea de includere în Listă;
- b) copia certificatului de înregistrare/decizia de înregistrare a agentului economic;
- d) copia actului eliberat de Camera de Comerț și Industrie, prin care se confirmă existența capacităților de producție necesare întreprinderii pentru a desfășura activitatea respectivă;
- e) copia contractelor de prestare a serviciilor pe teritoriul Republicii Moldova, încheiate cu solicitantul plasării mărfurilor sub regim vamal de perfecționare activă (cu indicarea numărului lor).

Astfel, ținând cont de cele menționate, doar la respectarea cerințelor specificate mai sus agenții economici ce se regăsesc în Listă pot beneficia de dreptul la aplicarea scutirii de TVA cu drept de deducere, în condițiile art.104 lit.g) din CF [2].

Totodată, în cazul în care operatorul nu este inclus în lista menționată mai sus, serviciile prestate de către aceasta solicitantului se vor impune cu TVA pe principii generale.

Pe lângă aceasta, prestarea altor servicii, decât cele specificate la grupele menționate din CAEM, nu cade sub incidența scutirii cu drept de deducere stabilite de art.104 lit.g) CF al RM.

**Tabelul 2. Contabilitatea operațiilor de perfecționare activă în cazul în care are loc transferul mărfurilor plasate în regim de la titularul regimului către o persoană terță**

Nr. ord.	Document justificativ	Conținutul operațiilor economice	Perfecționarea bunurilor la			
			solicitant		operatorul terț	
			Debit	Credit	Debit	Credit
1	Factura fiscală "Non-livrare"	Transmiterea/Recepționarea materiei prime pentru perfecționare	-	915	915	-
2	Actul de casare a materialelor, borderourile de calcul al salariilor	Reflectarea costurilor directe de producție a bunurilor primite de la clientul			811	211, 531, 521,544, 812, 821
3	Factura fiscală "Non-livrare"	Transmiterea/Recepționarea produselor compensatoare	917			915
4	Factura fiscală TVA cota "0" (contract înregistrat)	Contabilizarea serviciilor de prelucrare a materiei prime pentru perfecționare	811	521	221	611
		Decontarea costului serviciilor			711	811
5	Extras bancar	Achitarea serviciilor	521	242	242	221

Sursa: elaborat de autori în baza Codului vamal și Planului general de conturi contabile

Aplicarea scutirii de TVA cu drept de deducere la serviciile prestate de operator, cât și de solicitant presupune procedura de restituire a TVA care are loc prin HG nr. 93 din 01.02.2013 pentru aprobarea Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată.

### Concluzii.

Regimul de prelucrare în lohn a avut impact pozitiv asupra entităților din Republica Moldova, acestea având posibilitate să-și mențină numărul de angajați, să le asigure în permanență volum de muncă și salarii. Printre aceste întreprinderi se înscriu și renumitele întreprinderi "Zorile" S.A. și "Ionel" S.A. Dezavantajul este să mărfurile produse în regim de perfecționare activă nu se comercializează pe piața locală. Totodată, activitatea în lohn constituie o școală bună pentru entitățile moldovenești în aplicarea standardelor internaționale și europene de calitate. În prezent, rezultat al experienței acumulate și relațiilor stabilite cu partenerii străini, multe din întreprinderile autohtone, care au activat în regim de perfecționare activă, expun pe piețele internaționale produse de înaltă calitate deja sub marca proprie. Printre avantajele prelucrării în lohn pot fi enumerate următoarele: mărfurile străine pot fi introduse, depozitate, utilizate și prelucrate fără a bloca lichiditățile agentului economic în suma drepturilor de import sau altor plăți obligatorii; se oferă posibilitatea de utilizare a forței de muncă și a capacităților de producție autohtonă, din mărfuri destinate exportului, materii prime sau materiale străine; regimul este o formă de stimulare indirectă a exporturilor, întrucât în produsele finale obținute din prelucrare pot fi încorporate materii prime sau materiale din producție internă. Sub aspect fiscal se acordă unele facilități precum: introducerea în RM fără încasarea drepturilor de import (cu excepția taxei pentru proceduri vamale) și posibilitatea pentru restituirea drepturilor de import încasate anterior la punerea în liberă circulație a mărfurilor străine și scoase de pe teritoriul vamal.

**Referințe bibliografice**

1. Codul Vamal al Republicii Moldova nr. 1149 din 20.07.2000. În: Monitorul Oficial Nr. ed.specială, 01-01-2007, [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=130518&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130518&lang=ro#)
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 1997. În: Monitorul Oficial Nr. 62 din 18.09.1997. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=130624&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130624&lang=ro#)
3. Ordinul Serviciului Vamal Nr. 201 din 25-04-2019 cu privire la reglementarea actelor necesare pentru acordarea unor regimuri vamale cu impact economic. În: Monitorul Oficial Nr. 167-170 din 17.05.2019. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=114199&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114199&lang=ro)
4. Hotărârea Guvernului Nr. 1140 din 02.11.2005 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a destinațiilor vamale prevăzute de Codul vamal al Republicii Moldova. În: Monitorul Oficial Nr. 157-160 din 25.11.2005. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=113877&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=113877&lang=ro), art. 161, anexa 1
5. Hotărârea Guvernului Nr. 519 din 20.05.2004 despre aprobarea Regulamentului cu privire la modul de elaborare și aprobare a Listei agenților economici - întreprinderi ale industriei ușoare și a tipurilor de servicii prestate de către aceștia pe teritoriul Republicii Moldova solicitanților plasării mărfurilor sub regim vamal de perfecționare activă, scutite de TVA cu drept de deducere, și despre modul de administrare a serviciilor prestate de aceste întreprinderi. În: Monitorul Oficial Nr. 83-87 din 28.05.2004. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=110106&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110106&lang=ro#)
6. Ordinul Ministerului Economiei Nr. 66 din 04.05.2010 cu privire la aprobarea Listei agenților economici-întreprinderi ale industriei ușoare și a tipurilor de servicii prestate de către aceștia pe teritoriul Republicii Moldova solicitanților plasării mărfurilor sub regim vamal de perfecționare activă, scutite de TVA cu drept de deducere. În: Monitorul Oficial Nr. 68-69 din 07.05.2010, [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=130691&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130691&lang=ro)