

Ce s-a întâmplat cu „Lohn-ul” după 1 ianuarie 2007

Mihai Vîntu¹
Theodor Artenie²

Nici în acest articol nu vom scăpa de infamul cliché „Aderarea României la Uniunea Europeană (UE) a adus schimbări importante în mediul de afaceri românesc prin introducerea de structuri de afaceri noi și restructurarea celor vechi”.

O consecință importantă a aderării României la UE a fost eliminarea granițelor vamale cu celelalte 26 state membre. Implicit, sfera de acțiune a legislației vamale s-a restrâns semnificativ acoperind acum doar acele tranzacții comerciale cu parteneri din afara UE. Tranzacțiile comerciale cu parteneri din celelalte state membre au intrat în gestiunea sistemului de TVA intracomunitar implementat și în România începând cu 1 ianuarie 2007.

Ca atare, structurile comerciale, cunoscute sub denumirea populară de lohn, cu parteneri din UE, au fost afectate semnificativ de trecerea din sfera de influență a Codului vamal în aceea a Codului fiscal, în speță, a legislației de TVA.

În termeni simpli, în sensul acestui articol, lohn-ul presupune existența unui contractor din UE (compania care lansează comanda și care deține o marcă de produse bine poziționată pe piață) care angajează un executant român (de obicei o firmă care dispune de capacitatea de producție necesară și care are costuri scăzute cu forța de muncă) care să realizeze lucrările necesare de prelucrare, procesare sau reparare în vederea obținerii produselor finale, urmând ca aceste produse să fie expediate contractorului.

1. Ce presupunea lohn-ul înainte de 1 ianuarie 2007?

Înainte de 1 ianuarie 2007, pentru operațiunile de lohn, se folosea în general regimul vamal de perfecționare activă. Desfășurarea de astfel de operațiuni era condiționată, așadar, de obținerea de către executant a unei autorizații de perfecționare activă emisă de autoritatea vamală. În cadrul acestui regim se permitea introducerea de materii prime străine în țara în regim de scutire de la plata taxelor vamale și a TVA, cu condiția ca după prelucrare produsele finite – numite și produse compensatoare – să fie exportate în întregime.

Pe lângă scutirile de taxe menționate mai sus și care se refereau strict la mișcarea bunurilor în/din România, legislația în vigoare prevedea și scutirea de TVA pentru lucrările efectuate asupra bunurilor în cauză de către executant, dar și pentru livrările de bunuri realizate de companii din România către contractor, cu scopul integrării în produsele compensatoare. În acest din urmă caz, principiul general pe baza căruia se acorda scutirea de TVA era ca bunurile încorporate în produsele compensatoare ar fi părăsit la un moment dat România. Bineînțeles că pentru a putea aplica scutirea erau necesare o serie de documente justificative și nu de puține ori în practică societățile întâmpinau probleme administrative în strângerea acestor documente.

¹ Mihai Vîntu este Manager în departamentul „Taxă pe valoarea adăugată” din cadrul PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants S.R.L.

² Theodor Artenie este Asistent Manager în departamentul „Taxă pe valoarea adăugată” din cadrul PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants S.R.L.

2. Cum s-a făcut trecerea din sfera legislației vamale în cea a legislației de TVA?

Trecerea de care vorbim nu se putea face brusc începând cu 1 ianuarie 2007, întrucât la acea dată existau multe operațiuni de perfecționare activă încă în derulare. Pentru a se asigura o tranziție cât mai lină, legiuitorul a implementat anumite măsuri tranzitorii privind TVA pentru regimurile de perfecționare activă inițiate înainte de data aderării și finalizate după această dată.

Astfel, regimurile de perfecționare activă cu suspendarea drepturilor de import inițiate înainte de aderare se pot închide prin expedierea produselor compensatoare (inclusiv cele care încorporează și bunuri de origine comunitară provenind din România sau care au fost transportate din alt stat membru în România după data aderării):

- în afara UE, situația în care se realizează un export de bunuri scutit de TVA;
- într-un stat membru al UE, situație în care se deschide regimul vamal de tranzit. Și pentru acest din urmă regim se aplică scutirea de TVA.

Nu de multe ori, regimurile de perfecționare activă nu s-au închis prin expedierea produselor compensatoare în afara țării, ci prin punerea lor în libera circulație în România (import). Conform legislației în vigoare până la 31 decembrie 2006, punerea în libera circulație bunurilor plasate putea fi realizată și de executant, chiar dacă la momentul importului acesta nu era proprietar al bunurilor. Mai mult, executantul avea și drept de deducere pentru TVA plătită în vamă.

Începând cu 1 ianuarie 2007, legislația de TVA prevede ca în cazul regimurilor de perfecționare activă, importul în România nu putea fi făcut decât de proprietarul bunurilor (contractorul), și nu de executant. În cazul în care executantul ar încheia regimul de perfecționare pasivă prin importul bunurilor în România și plata TVA aferentă acestui import, acesta nu ar fi avut drept de deducere pentru acest TVA. Totuși, în virtutea inerției, chiar și după 1 ianuarie 2007 au existat multe cazuri în care regimurile vamale de perfecționare activă inițiate înainte de 31 decembrie 2006 au fost închise prin punerea bunurilor în liberă circulație în România de către executant. În aceste cazuri, executanții nu au luat în calcul riscul de nedeductibilitate al TVA plătit în vamă la momentul importului. Acest TVA poate genera costuri semnificative pentru executanți în eventualitatea unui control fiscal.

3. Ce s-a întâmplat cu „lohn-ul” după 1 ianuarie 2007?

În situația în care această operațiune a fost inițiată după 1 ianuarie 2007 cu parteneri din afara UE și cu fluxuri de materii prime din afara UE și de produse finite în afara UE, tranzacțiile se vor supune în continuare legislației vamale și se vor deschide regimuri de perfecționare activă.

Pe de alte parte, în situația în care executanți români primesc materii prime de la contractori din UE în scopul procesării, legislația vamală nu va mai fi relevantă, aplicându-se prevederile legislației de TVA. De asemenea, terminologia se schimbă și ea, iar structurile de lohn sunt denumite generic „lucrări asupra bunurilor mobile corporale”.

Există foarte multe situații ce trebuie analizate după metodologia „de la caz la caz”. Pentru a asigura totuși o practică unitară și pentru a diminua obligațiile privind TVA și administrative ale companiilor române/din UE care implementează structuri de acest tip, legiuitorul a implementat

o serie de mecanisme de TVA, inclusiv un set coerent de masuri de simplificare care permite printre altele contractorului să nu se înregistreze în scopuri de TVA în România.

Din experiența noastră, pentru a identifica tratamentul de TVA aplicabil în cazul structurilor ce implică lucrări asupra bunurilor mobile corporale după 1 ianuarie 2007, trebuie realizată o analiză în funcție de mai multe criterii, respectiv:

- numărul executanților în România;
- dacă există furnizori terți care livrează materii prime suplimentare pentru a fi încorporate în produsele finite și dacă acești furnizori sunt dintr-un stat membru UE sau sunt din România;
- destinația finală a produselor compensatoare.

De asemenea, pentru a identifica tratamentul de TVA aplicabil, este necesară identificarea operațiunilor primare, respectiv:

- mișcarea bunurilor (materii prime/produse compensatoare) între România și alte state membre;
- prestarea de servicii de prelucrare;
- livrări de bunuri încorporate în produsele compensatoare.

De multe ori în practica de zi cu zi, multe aspecte nu sunt luate în calcul sau sunt ignorate în favoarea aspectelor operaționale sau comerciale: realizarea produselor compensatoare într-un timp scurt, costuri mai reduse etc.

Astfel, de multe ori nu se ține cont de un principiu fundamental în tratarea livrărilor de bunuri de către furnizori locali în scopul de a fi încorporate în produsele compensatoare. De obicei, aceste bunuri sunt vândute contractorului din alt stat membru, dar sunt expediate de furnizor executantului din România.

În mod normal, această livrare este considerată o livrare locală supusă TVA în România. Dacă s-ar aplica măsurile de simplificare, această livrare ar putea fi asimilată unei livrări intracomunitare de bunuri chiar dacă la momentul livrării bunurile nu părăsesc țara, ci o fac la un moment ulterior încorporate în produsele compensatoare. Este adevărat că efortul furnizorului vizavi de strângerea documentelor pentru a scuti livrarea de bunuri este foarte mare și, de aceea, de multe ori furnizorul preferă să evite acest efort și să aplice TVA pe livrare pentru a se feri de eventuale obligații suplimentare stabilite de autoritățile fiscale în urma unui control.

În lipsa unei planificări riguroase a circuitului de documente între părțile implicate, pe de-o parte, contractorii sunt puși în situația să prefinanțeze TVA românesc, iar, pe de altă parte, furnizorii nu au documentele necesare pentru justificarea scutirii și se expun riscului de a avea obligații suplimentare de TVA pentru livrările efectuate.

Mai mult, în structurile de afaceri ce implică lucrări asupra bunurilor mobile corporale, de obicei nu se ține cont de o regulă foarte importantă: produsele compensatoare nu se întorc în statul membru al contractorului principal, ci sunt expediate din România direct în statele membre ale clienților contractorului. În această situație, mișcarea materiilor prime din statul membru al contractorului în România, pe de-o parte, și mișcarea produselor compensatoare din România vor constitui achiziții intracomunitare asimilate în România, respectiv livrări intracomunitare de bunuri din România în UE. Este foarte important de precizat că pentru asemenea operațiuni este obligatorie înregistrarea contractorului în scopuri de TVA în România. Făcând o analiză comparativă între beneficii în ceea ce privește costurile logistice legate de expedierea bunurilor din România direct către clienții finali și costurile probabile generate de obligațiile administrative

privind TVA în România, de multe ori contractorii din UE preferă să-și asume riscul neînregistrării în România.