

## PROBLEMELE RESTITUIRII TVA ȘI TARIFULUI VAMAL ÎN REGIMUL VAMAL DE PERFECTIONARE ACTIVĂ

*Cechina Ecaterina, dr., conf. univ., ASEM  
ecechina@hotmail.com*

*Cușmăunsă Rodica, dr., conf. univ., ASEM  
rcusmaunsa@mail.ru*

**Rezumat:** În acest articol sunt analizate problemele restituirii TVA și tarifului vamal în regimul vamal de perfecționare activă (sistemul drawback). Perfecționarea activă a mărfurilor străine se caracterizează prin faptul că acestea rămân în proprietatea entității care le dă spre prelucrare. Obligatoriu, produsele finite compensatorii, rezultate din prelucrarea materiei prime, trebuie să părăsească teritoriul țării în care s-a efectuat prelucrarea, situație care impune garantarea drepturilor de import și, implicit, imobilizarea resurselor financiare sub forma taxelor vamale și taxei pe valoarea adăugată. Astfel, pentru entitățile prestatoare de servicii în regim de perfecționare activă, este anevoios sistemul drawback. Drepturile de import achitate în momentul plasării mărfurilor în regim vamal de perfecționare activă vor fi restituite doar ca urmare a încheierii regimului cu restituire.

**Abstract:** This article analyzed the problem of VAT refund and customs tariff in customs regime (drawback system). The active improvement of foreign goods is characterized by the fact that they remain in the property of the entity that gives them for processing. Binding, the finished products must leave the country, a situation which impose the guarantee of import/export rights. Thus for the entities providing services the drawback system is difficult. The rights of the import paid will be returned only following the refund scheme.

**Cuvinte-cheie:** perfecționare activă, import, export, drawback, tranzacții internaționale, comerț exterior, taxe vamale, tarif vamal, taxa pe valoarea adăugată.

**Key words:** *active perfection, import, export, drawback, customs duty, customs regime, customs taxes.*

**Introducere.** Intensitatea comerțului internațional a condus la apariția unor forme noi de realizare a schimburilor cunoscute în prezent sub denumirea de operațiuni combinate de comerț exterior. Inițial, aceste operațiuni au fost cunoscute ca „operații speciale de comerț exterior”, denumire considerată ulterior improprie întrucât nu exprima natura tranzacțiilor și nici cele două elemente esențiale care le caracterizează: tehnica tranzacțiilor și scopul imediat urmărit. Operațiunile combinate de comerț exterior au o tehnică mai complexă datorită faptului că operațiunile componente îmbină elemente proprii mai multor genuri de operațiuni simple sau sunt constituite prin reunirea a cel puțin două operațiuni simple strâns legate între ele, care formează baza unei operațiuni complexe. Din categoria respectivă face parte și regimul vamal de perfecționare activă.

Cu toate că perfecționarea activă este un fenomen destul de întâlnit în Republica Moldova, este foarte puțin studiat, probabil din cauza că experiența altor țări a demonstrat ca este doar un fenomen temporar. Lipsa surselor de informare privind modul de restituire a TVA și tarifului vamal în sistemul drawback duce la efectuarea multor erori, deoarece mulți consideră că operațiunile respective sunt simple operațiuni de import-export, totuși, cu siguranță putem afirma că lucrurile nu sunt atât de simple.

**Rezultate și discuții.** Tranzacțiile de perfecționare a mărfurilor sunt afaceri care îmbină elemente din operațiunile de export și import. Motivația extinderii acestor afaceri economice internaționale, care se realizează într-un cadru juridic complex, constau în: valorificarea unor capacități de producție pentru unii parteneri sau a mărcii pentru ceilalți, ducând la obținerea unui profit comercial însemnat și, pe această bază, la sporirea aportului valutar fără a exclude gradul ridicat și caracterul complex al riscurilor, atât de natură comercială, cât și extra-comercială.

Regimul vamal de perfecționare activă este utilizat de toate statele Uniunii Europene, fiind reglementate de Codul Comunitar. În sistemul legislativ autohton perfecționarea activă se încadrează în așa-numitele regimuri vamale suspensive. Regimurile vamale suspensive sunt operațiuni cu titlu temporar, care au drept efect suspendarea plății taxelor vamale. Regimul vamal suspensiv se solicită în scris de către titularul operațiunii comerciale. Autoritatea vamală aprobă cererea doar în cazul când poate asigura supravegherea și controlul regimului vamal suspensiv.

Regimul perfecționării active permite introducerea, păstrarea, utilizarea și prelucrarea mărfurilor străine încât să le schimbe starea și clasificarea tarifară. Reieșind din aceste largi posibilități, regimul vamal de perfecționare activă este unul dintre cele mai utilizate din toate regimurile vamale suspensive.

În cazul tranzacțiilor de perfecționare a mărfurilor obiectul afacerii îl constituie prelucrarea materiilor prime, materialelor ori a semifabricatelor, care aparțin uneia dintre părțile contractante, de către cealaltă parte, precum și transformarea sau repararea lor, după caz. Perfecționarea activă a mărfurilor străine se caracterizează prin faptul că bunurile rămân în proprietatea entității care le dă spre perfecționare, iar cu ocazia livrării produselor compensatorii are loc doar un transfer de manoperă, respectiv un export de servicii.

Regimul de perfecționare activă poate fi acordat:

- a) cu suspendarea plății drepturilor de import;
- b) cu restituirea drepturilor de import achitate în prealabil (sistemul drawback).

*Regimul de perfecționare activă cu suspendare* constă în supunerea pe teritoriul Republicii Moldova la una sau mai multe operațiuni de perfecționare activă a mărfurilor de import, destinate a fi reexportate în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova sub formă de produse compensatorii, fără a face obiectul încasării drepturilor de import sau al măsurilor de politică economică.

*Regimul de perfecționare activă cu restituire (drawback)* se aplică în cazul mărfurilor străine importate, care după perfecționarea activă urmează a fi scoase sub formă de produse compensatorii, cu restituirea drepturilor de import, excepție taxa pentru proceduri vamale. Totodată, autorizația de utilizare a regimului cu restituire (drawback) se acordă pentru mărfurile de import numai în cazul când, la momentul înregistrării declarației vamale de plasare sub regim:

- a) mărfurile importate nu sunt supuse unor restricții sau prohibiții la punerea în liberă circulație;
- b) produsele compensatoare principale nu sunt supuse unor restricții sau prohibiții la export potrivit legislației în vigoare.

Pentru entitățile prestatoare de servicii în regim de perfecționare activă, este anevoios sistemul drawback. În acest caz, agenții economici sunt nevoiți să achite drepturile de import stabilite de legislația în vigoare în momentul primirii materiilor prime spre prelucrare, fără posibilitatea trecerii în cont a sumei TVA achitate, fapt care duce la diminuarea mijloacelor circulante.

Astfel, conform prevederilor Codului Fiscal, art.103, alin.(3), suma TVA achitată pentru mărfurile plasate în regim vamal de perfecționare activă, la care se aplică TVA, se restituie, în conformitate cu modul stabilit de Serviciul Vamal, într-un termen ce nu va depăși 30 de zile.

În baza art.28, lit. (m) al Legii cu privire la tariful vamal, taxa vamală achitată pentru mărfurile plasate în regim vamal de perfecționare activă, la care se aplică taxa vamală, se restituie, în modul stabilit de Serviciul Vamal, într-un termen ce nu va depăși 10 zile.

Potrivit art.124, alin.(6) al Codului Fiscal, la introducerea pe teritoriul vamal a mărfurilor străine supuse accizelor, și plasarea acestora în regim vamal de perfecționare activă, accizul se achită la introducerea acestor mărfuri, cu restituirea ulterioară a sumelor achitate ale accizului la scoaterea de pe teritoriul vamal a produselor rezultate din prelucrare, în modul stabilit de Guvern.

Din cele menționate mai sus, deducem că, drepturile de import achitate în momentul plasării mărfurilor în regim vamal de perfecționare activă vor fi restituite doar ca urmare a încheierii regimului cu restituire.

Potrivit art.194 a Regulamentului de aplicare a destinațiilor vamale prevăzute de Codul Vamal al Republicii Moldova, regimul de perfecționare activă cu restituire se încheie la reexportul produselor compensatoare stabilite în autorizație ori prin plasarea lor într-unul din regimurile: tranzit, antrepozit vamal, admitere temporară, perfecționare activă - sistemul cu suspendarea drepturilor de import sau în zone libere și efectuată în cadrul termenului de reexport autorizat.

În vederea restituirii drepturilor de import, declarația vamală depusă pentru produsele compensatoare trebuie să conțină toate elementele necesare justificării cererii de restituire. Restituirea drepturilor de import se face la solicitarea titularului autorizației de perfecționare activă pe baza unei cereri denumite Cerere de restituire PA. Cererea de restituire PA se depune la biroul vamal care are în evidență operațiunea în termen de cel mult 30 de zile de la data la care produsele compensatoare au fost exportate sau plasate, în vederea exportului ulterior, într-unul din următoarele regimuri vamale: tranzit, antrepozit vamal, admitere temporară, perfecționare activă - sistemul cu suspendarea drepturilor de import sau în zone libere. În cazuri temeinic justificate, organul vamal poate aproba restituirea drepturilor de import și după expirarea termenului prevăzut mai sus, însă fără ca noul termen să fie mai mare de 6 luni. După expirarea termenului de un an din data exportului produselor compensatoare, dreptul de restituire se prescrie.

Cererea de restituire PA trebuie să cuprindă următoarele mențiuni:

- a) numărul autorizației de perfecționare activă;
- b) cantitatea, pe tip de marfă, a mărfurilor străine pentru care se solicită restituirea drepturilor de import;
- c) poziția tarifară din Nomenclatorul mărfurilor;

d) valoarea în vamă, precum și drepturile de import aferente mărfurilor străine, înscrise în declarația vamală de import a mărfurilor aferente regimului de perfecționare activă - sistemul de restituire;

e) data importului mărfurilor străine;

f) numărul declarațiilor vamale prin care mărfurile străine au fost importate în cadrul regimului;

g) felul, cantitatea și destinația vamală ale produselor compensatoare;

h) valoarea produselor compensatoare dacă încheierea se realizează pe baza metodei cheii valorice;

i) rata de randament stabilită;

j) numerele declarațiilor vamale prin care produsele compensatoare au fost plasate sub una din destinațiile vamale prevăzute la pct. 197 alin. (2) a Regulamentului de aplicare a destinațiilor vamale;

k) cuantumul drepturilor de import de restituit.

Biroul vamal care are în evidență operațiunea verifică Cererea de restituire PA și o aprobă, dacă sînt întrunite condițiile de restituire, sau o respinge, informînd titularul autorizației cu privire la rezultatul verificărilor. Organele vamale vor respinge cererile de restituire în toate cazurile în care constată că produsele compensatoare obținute nu sînt cele specificate în autorizația de perfecționare activă ori dacă reexportul produselor compensatoare a fost efectuat după expirarea termenului-limită prevăzut pentru încheierea operațiunii.

*Taxa vamală* se calculează prin aplicarea cotelor procentuale diferențiate pe grupe de mărfuri, asupra valorii în vamă a bunurilor primite în regim vamal de perfecționare activă (drawback). Grupele de mărfuri și cotele procentuale sunt aprobate prin Legea nr. 172 din 25.07.2014 privind aprobarea Nomenclurii combinate a mărfurilor.

Conform prevederilor art.100 al Codului fiscal, valoarea impozabilă a mărfurilor importate constituie valoarea lor vamală, determinată în conformitate cu legislația vamală, precum și impozitele și taxele care urmează a fi achitate la importul acestor mărfuri, cu excepția T.V.A..

**Exemplu:** *O entitate a introdus pentru prelucrare 300 tone de substanțe chimice, urmînd să producă 210 tone de vopsea – produs compensator. În rezultatul prelucrării s-a reușit perfecționarea numai la 50% din materia primă introdusă. Din motivul neprelucrării a 150 tone de substanțe chimice și expirării în scurt timp a autorizației de perfecționare, entitatea a modificat regimul vamal de perfecționare activă în regim vamal de import.*

*Conform prevederilor legislației în vigoare cota taxei vamale este 5%. Cursul oficial al leului moldovenesc la data întocmirii declarației vamale este de 22,4779 lei /euro. Valoarea în vamă determinată de către Serviciul Vamal constituie 809 204,40 lei (300 tone x 120 euro x 22,4779 lei).*

Drepturile de import se vor calcula astfel:

1) Taxa pentru proceduri vamale:  $809\ 204,40\ \text{lei} \times 0,1\% = 809,20\ \text{lei}$ ;

2) Taxa vamală:  $809\ 204,4\ \text{lei} \times 5\% = 40\ 460,22\ \text{lei}$ ;

3) T.V.A.:  $(809\ 204,4\ \text{lei} + 809,2\ \text{lei} + 40\ 460,22\ \text{lei}) \times 20\% = 170\ 094,76\ \text{lei}$ ;

Din punct de vedere contabil, drepturile de import aferentă mărfurilor primite în regim vamal de perfecționare activă (sistem drawback) se contabilizează astfel:

1) la suma taxelor și impozitelor achitate Serviciului Vamal (taxa vamală, T.V.A.):

*Debit contul 232 "Creanțe preliminate", subcontul 2323 „Alte creanțe preliminate”*

- 210 554,98 lei

*Credit contul 242 "Conturi curente în monedă națională", subcontul 2421 "Numerar la conturi nelegat"*

- 210 554,98 lei

2) la suma taxei pentru proceduri vamale achitată Serviciului Vamal:

*Debit contul 234 "Alte creanțe curente", subcontul 2343 „Creanțe privind alte operații”*

- 809,20 lei

*Credit contul 242 "Conturi curente în monedă națională", subcontul 2421 "Numerar la conturi nelegat"*

- 809,20 lei

3) la suma taxei pe valoarea adăugată și taxei vamale acceptate spre restituire proporțional materiilor prime prelucrate, ca urmare a exportului produselor compensatorii [(40460,22 lei+ 170094,76 lei) x 50% = 105 277,49 lei]:

*Debit contul 234 "Alte creanțe curente", subcontul 2343 „Creanțe privind alte operații”*  
- 105 277,49 lei

*Credit contul 232 "Creanțe preliminate", subcontul 2323 „Alte creanțe preliminate”*  
- 105 277,49 lei

4) la suma taxei pentru proceduri vamale aferentă materiilor prime la care a fost modificat regimul vamal de perfecționare activă în regim vamal de import (40 460,22 lei x 50%):

*Debit contul 211 "Materiale", subcontul 2111 „Materii prime și materiale de bază”*  
- 20 230,11 lei

*Credit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”*  
- 20 230,11 lei

5) la suma taxei pe valoarea adăugată aferentă materiilor prime la care a fost modificat regimul vamal de perfecționare activă în regim vamal de import (170 094,76 lei x 50%), sumă care conform prevederilor Codului Fiscal, art.102 se permite de trecut în cont:

*Debit contul 534 "Datorii față de buget", subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”*  
- 85 047,38 lei

*Credit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”*  
- 85 047,38 lei

6) stingerea datoriei față de Serviciul Vamal din contul avansului acordat în sistemul drawback:

*Debit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”*  
- 105 227,49 lei

*Credit contul 232 "Creanțe preliminate", subcontul 2323 „Alte creanțe preliminate”*  
- 105 277,49 lei

**Concluzii.** În consecință, perfecționarea activă a mărfurilor străine se caracterizează prin faptul că acestea rămân în proprietatea entității care le dă spre prelucrare, iar cu ocazia livrării produselor compensatorii are loc numai un transfer de manoperă, respectiv un export de servicii. Pentru a se încadra în categoria tranzacțiilor de perfecționare activă a mărfurilor, obligatoriu, produsele finite rezultate din prelucrarea materiei prime trebuie să părăsească teritoriul țării în care s-a efectuat prelucrarea, ele fiind reexportate în țara beneficiarului, situație care impune garantarea drepturilor de import și, implicit, imobilizarea resurselor financiare sub forma taxelor vamale și taxei pe valoarea adăugată, sume care se recuperează integral, în cazul în care produsele compensatorii sunt exportate. Situația în care produsele rezultate se valorifică pe piața internă, drepturile de import nu se recuperează. Astfel, pentru entitățile prestatoare de servicii în regim de perfecționare activă, este anevoios sistemul drawback. Drepturile de import achitate în momentul plasării mărfurilor în regim vamal de perfecționare activă vor fi restituite doar ca urmare a încheierii regimului cu restituire.

#### **Bibliografie:**

1. Codul Fiscal, aprobat prin Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997.  
<http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtro.htm>
2. Codul vamal al Republicii Moldova, nr.1149 din 20.07.2000.  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&id=319745>
3. Legea cu privire la tariful vamal nr. 1380 din 20.11.1997.  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&id=319952>
4. Legea privind aprobarea Nomenclaturii combinate a mărfurilor nr. 172 din 25.07.2014.  
<http://lex.justice.md/md/354306/>
5. Ordin privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013.  
<http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>