

Prelucrare în sistem lohn cu expediere directă la beneficiar

Realizarea activităților de prelucrare în sistem lohn presupune transmiterea materiei prime către societatea care efectuează prelucrarea și primirea de la aceasta a produselor finite rezultate.

Deoarece aceste operațiuni se desfășoară cu parteneri diverși atât interni, cât și externi, pentru determinarea modalităților de reflectare în contabilitate a operațiilor și a regimului fiscal aferent acestora sunt avute în vedere prevederile:

- O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare;
- Codului fiscal – TITLUL VII – Taxa pe valoarea adăugată și Normele metodologice date în aplicarea acestuia;
- O.P.A.N.A.F. nr. 102/2016 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Uniunea Europeană, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnările de bunuri în spațiul Uniunii Europene și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție.



Înregistrarea materiei prime destinate prelucrării:

⇒ la proprietar:

Din punct de vedere contabil, deținătorul stocurilor este societatea care le trimite spre prelucrare terților.

Materialele se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri aflate la terți.

⇒ la procesator:

Bunurile materiale primite pentru prelucrare, se recepționează și se înregistrează distinct ca intrări în gestiune.

În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului, respectiv în contul 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”.

Costul de prelucrare al stocurilor cuprinde cheltuielile directe aferente cum sunt:

- materiale directe,
- energie consumată în scopuri tehnologice,
- manoperă directă,
- alte cheltuieli directe de producție,
- cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.



cost de
prelucrare

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și cheltuielile de regie corespunzătoare.

În cazul producției în sistem lohn, prestatorul nu desfășoară o activitate de producție propriu-zisă, ci numai una de prestări servicii asupra materiilor prime trimise de un terț.

În ceea ce privește aspectele fiscale ale unor operațiuni de prelucrare efectuate în cadrul Uniunii Europene, potrivit prevederilor art. 270 din Codul fiscal, prestarea de servicii care implică lucrări asupra bunurilor mobile corporale efectuate într-un stat membru în care se termină expedierea ori transportul bunului, reprezintă un nontransfer, cu condiția ca bunurile, după prelucrare, să fie reexpediate persoanei impozabile de la care au fost expediate sau transportate inițial.

Pentru bunurile trimise spre prelucrare în afara României, proprietarul stocurilor trebuie să întocmească un registru al nontransferurilor de bunuri transportate de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul acesteia în afara României, dar în interiorul Comunității.



registru
nontrans-
feruri

✓ Registrul nontransferurilor cuprinde:

- denumirea și adresa primitorului;
- un număr de ordine;
- data transportului bunurilor;
- descrierea bunurilor transportate;
- cantitatea bunurilor transportate;
- valoarea bunurilor transportate;
- data transportului bunurilor care se întorc după efectuarea de lucrări asupra acestora, cum ar fi lucrările de prelucrare, reparare, evaluare;
- descrierea bunurilor returnate;
- cantitatea bunurilor returnate;
- descrierea bunurilor care nu sunt returnate;
- cantitatea bunurilor nereturnate și o mențiune referitoare la documentele emise în legătură cu aceste operațiuni, după caz, precum și data emiterii acestor documente.

Pentru bunurile primite spre prelucrare, primitorul materialelor trebuie să organizeze un registru pentru bunurile mobile corporale primite care au fost transportate din alt stat membru al Uniunii Europene în România și care sunt date unei persoane impozabile în România pentru lucrări efectuate asupra acestor bunuri în România.

✓ Registrul pentru bunurile mobile corporale primite cuprinde:

- denumirea și adresa expeditorului;
- un număr de ordine;
- data primirii bunurilor;
- descrierea bunurilor primite;
- cantitatea bunurilor primite;
- data transportului bunurilor transmise clientului după expertizare sau prelucrare;
- cantitatea și descrierea bunurilor care sunt returnate clientului după evaluare sau prelucrare;
- cantitatea și descrierea bunurilor care nu sunt returnate clientului;
- mențiune referitoare la documentele emise în legătură cu serviciile prestate, precum și data emiterii acestor documente.



Dacă, din punctul de vedere al TVA, bunurile trimise spre prelucrare și returnate proprietarului reprezintă un nontransfer și nu implică declarații referitoare la achiziții sau livrări, situația nu este similară, în cazul în care bunurile nu se mai reîntorc la proprietar, ci se expediază către beneficiari finali, la comanda furnizorului de bunuri.

EXEMPLUL 1

Societatea Argo, înregistrată în scopuri de TVA în România, primește spre prelucrare materii prime de la o societate din Italia în vederea realizării unor confecții. Beneficiarul din Italia este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Italia.



Valoarea materiilor prime primite spre prelucrare, conform avizelor de însoțire a mărfurilor, este de 50.000 euro. Cursul de schimb valutar la data recepției acestora este de 4,5123 lei/euro.

- Costurile aferente prelucrării sunt în valoare totală de 14.500 lei, după cum urmează:
- manoperă 10.000 lei, plus contribuții aferente,
 - materiale consumabile 1.000 lei,
 - consum energie electrică 1.500 lei,
 - amortizări aferente utilajelor 2.000 lei.

Serviciile de prelucrare se facturează către societatea din Italia la valoarea negociată de 4.000 euro. Curs de schimb valutar la data emiterii facturii este de 4,5203 lei/euro.

Produsele finite obținute din procesarea materiilor prime sunt expediate proprietarului în Italia.

➤ Înregistrările contabile efectuate de către procesator sunt următoarele:

1. Înregistrarea materialelor primite spre prelucrare:

$$50.000 \text{ euro} \times 4,5123 \text{ lei/euro} = 225.615 \text{ lei}$$

Debit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”: 225.615 lei

2. Înregistrare achiziție materiale accesorii:

%	=	401	1.190 lei
302		„Furnizori”	1.000 lei
„Materiale consumabile”			
4426			190 lei
„TVA deductibilă”			

3. Consumul materialelor accesorii, conform bonurilor de consum întocmite:

602	=	302	1.000 lei
„Cheltuieli cu materialele consumabile”		„Materiale consumabile”	

4. Înregistrarea costurilor cu manopera:

641	=	421	10.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

Rețineri aferente salariilor:

421	=	%	2.986 lei
„Personal – salarii datorate”		4312	1.050 lei
		„Contribuția personalului la asigurările sociale”	
		4314	550 lei
		„Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”	
		4372	50 lei
		„Contribuția personalului la fondul de șomaj”	
		444	1.336 lei
		„Impozitul pe venituri de natura salariilor”	

Contribuții aferente salariilor:

– CAS:

6451	=	4311	1.580 lei
„Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”		„Contribuția unității la asigurările sociale”	

– fondul de sănătate:

6453	=	4313	520 lei
„Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”		„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	

– fondul de șomaj:

6452	=	4371	50 lei
„Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”		„Contribuția unității la fondul de șomaj”	

– contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate:

6453	=	4313/analitic	85 lei
„Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”		„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	

– contribuția pentru fondul de garantare a creanțelor salariale:

6453	=	4381/analitic	25 lei
„Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”		„Alte datorii sociale”	

– contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale:

635	=	447	48 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate”	

5. Consum energie electrică 1.500 lei:

%	=	401	1.785 lei
605		„Furnizori”	1.500 lei
„Cheltuieli privind energia și apa”			
4426			285 lei
„TVA deductibilă”			

6. Amortizări aferente utilajelor:

6811	=	2813	2.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

7. Emiterea facturii aferente prelucrării conform contractului încheiat:

Beneficiarul este persoană impozabilă din alt stat membru, locul prestării este la sediul beneficiarului, prin urmare factura se emite fără TVA, serviciul fiind considerat „neimpozabil în România, conform prevederilor art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal”.

4.000 euro x 4,5203 lei/euro = 18.081 lei

411	=	704	18.081 lei
„Clienți”		„Venituri din servicii prestate”	

8. Expedierea produselor finite obținute:

Credit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”: 225.615 lei

Declarații:

- În decontul 300, societatea Argo declară:
 - prestare servicii intracomunitare la rd. 3: „Livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care locul livrării/locul prestării este în afara României (în UE sau în afara

UE), precum și livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b) și c) din Codul fiscal, ...”

- În declarația recapitulativă 390 declară:
 - o prestare intracomunitară de servicii, cu simbolul P.

EXEMPLUL 2

Societatea Argo din exemplul precedent, în urma efectuării prelucrării materiilor prime primite de la societatea din Italia, le expediază, la solicitarea beneficiarului, către clientul său din Ungaria.



Costurile aferente prelucrării materiilor prime sunt similare cu cele din exemplul de mai sus.

Serviciile de prelucrare se facturează către societatea din Italia la valoarea negociată de 4.000 euro. Cursul de schimb valutar la data emiterii facturii este de 4,5203 lei/euro.

În acest caz, livrarea de materii prime de la societatea din Italia către societatea Argo din România devine dintr-un nontransfer inițial un transfer către România, deoarece nu mai are loc returnarea materiilor prime în statul de expediție.

Astfel are loc o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare din Italia în România.

Această livrare intracomunitară este scutită de taxă în Italia, similar prevederilor art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal aplicabil în România.

În acest caz, societatea din Italia efectuează o operațiune asimilată unei achiziții intracomunitare de bunuri ce are loc în România, conform prevederilor art. 276 alin. (1) din Codul fiscal. Achiziția astfel efectuată este impozabilă în România.

Potrivit art. 316 alin. (6) lit. a) și lit. b) din Codul fiscal, are obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la autoritatea fiscală din România înainte de realizarea achiziției intracomunitare a materiilor prime, deoarece este obligată la plata taxei. De asemenea, se înregistrează și pentru efectuarea livrării intracomunitare de bunuri conform prevederilor art. 316 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal.

Pentru efectuarea operațiunilor intracomunitare care au locul în România, societatea din Italia se înregistrează în scopuri de TVA în România, prin reprezentant fiscal.

Efectuarea de lucrări asupra bunurilor mobile corporale de către Argo reprezintă o prestare de servicii ce are loc în Italia.

Societatea din România emite factura de prestări servicii către societatea din Italia, fără TVA, pe care are obligația de a o declara în declarația recapitulativă.

$$4.000 \text{ euro} \times 4,5203 \text{ lei/euro} = 18.081 \text{ lei}$$

411 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate”	18.081 lei
------------------	---	---	------------

Declarații societatea ARGO:

- În decontul 300 declară, la rândul 3:
 - o prestare intracomunitară de servicii.
- În declarația recapitulativă 390 declară:
 - o prestare intracomunitară de servicii cu simbolul S.

declarație

Societatea din Italia, ca urmare a înregistrării în scopuri de TVA în România prin reprezentant fiscal, declară în România:

- operațiune asimilată unei achiziții intracomunitare utilizând, la „furnizor”, codul său de TVA din Italia;
- livrare intracomunitară efectuată către societatea din Ungaria care îi comunică un cod valid de TVA emis de autoritatea fiscală din Ungaria.

Declarații:

- În decontul 300, societatea din Italia declară:
 - achiziția intracomunitară la rd. 5 și 5.1, 18 și 18.1;
 - livrarea intracomunitară la rd. 1.
- În declarația recapitulativă 390, societatea din Italia declară:
 - o achiziție intracomunitară, cu simbolul A;
 - o livrare intracomunitară, cu simbolul L.

Depunerea declarațiilor se efectuează de către reprezentantul fiscal.

EXEMPLUL 3

Societatea Brico din România produce subansamble din materiile prime puse la dispoziție de către beneficiar. Societatea Franco din Spania îi transmite spre prelucrare materii prime în valoarea de 120.000 lei.

Deoarece societatea Brico nu poate onora comanda, aceasta încheie un contract de prestări servicii cu societatea Dino din România pentru a executa produsele finite.

Materiile prime sunt transmise pe bază de aviz de însoțire a mărfii la sediul societății Dino.



Societatea Dino emite către societatea Brico factura de prestări servicii în sumă de 25.000 lei. Societatea Brico emite factura de prestări servicii către societatea din Spania în sumă de 8.200 euro.

Curs de schimb valutar la data emiterii facturii: 4,5020 lei/euro.

Ulterior, marfa este expediată la cererea proprietarului, către beneficiarul final, societatea Bambus din România.

Aspecte fiscale

Transportul de materii prime efectuat din Spania către societatea Brico este considerat, inițial, nontransfer, în condițiile art. 270 alin. (12) din Codul fiscal.

Efectuarea de lucrări asupra materiilor prime de către societatea Dino, în beneficiul firmei Brico, reprezintă o prestare de servicii ce are loc în România.

Efectuarea de lucrări asupra bunurilor de către Brico, în beneficiul societății din Spania, se consideră prestare de servicii ce are loc în Spania.

Transportul produselor prelucrate, efectuat de către Brico din România tot în România este o livrare locală. Factura de livrare a produselor se întocmește cu cota de TVA de 19%.

Anterior livrării locale, societatea din Spania realizează o achiziție intracomunitară în România, pentru care are obligația înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (6) lit. a) din Codul fiscal.

➤ Înregistrări la societatea Brico

1. Înregistrarea bunurilor primite de la societatea din Spania:

Debit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”: 120.000 lei

2. Transferul bunurilor primite spre prelucrare către societatea Dino:

Credit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”: 120.000 lei

3. Înregistrarea facturii de servicii primite de la societatea Dino:

%	=	401	29.750 lei
628		„Furnizori”	25.000 lei
„Cheltuieli privind serviciile prestate de terți”			
4426			4.750 lei
„TVA deductibilă”			

Și:

Debit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare” – 120.000 lei

4. Emiterea facturii de servicii către beneficiarul din Spania:

8.200 euro x 4,5020 lei/euro = 36.916 lei

411	=	704	36.916 lei
„Clienți”		„Venituri din servicii prestate”	