

PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI IMPOZITĂRII OPERAȚIILOR CU NEREZIDENȚII

PARTICULARITIES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF TRANSACTIONS WITH NON-RESIDENTS

Autor: Alexandrina GRAUR

graur.alexandrina@ase.md

Academia de Studii Economice din Moldova

Coordonator științific: Liliana LAZARI

liliana.lazari@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>

Academia de Studii Economice din Moldova

Abstract. *The paper analyzes the accounting and tax particularities of transactions with non-residents in the Republic of Moldova, focusing on the applicable taxation regime according to the Fiscal Code. The study highlights the types of income subject to withholding tax, the differences between non-residents with or without a permanent establishment, and the rules for applying VAT to the import and export of services. It details the criteria for determining the place of supply and the related tax implications, as well as the special regime for non-residents providing services through electronic networks. The content is supported by accounting examples and current legislative references, aiming to offer a clear guide for the accounting and tax treatment of such transactions.*

Cuvinte-cheie: *nerezident, TVA, import de servicii, venituri impozabile, reținere la sursă, tratat internațional, contabilitate fiscală*

Clasificarea JEL: *M40, M41*

Introducere. În prezent, tot mai multe întreprinderi din Republica Moldova desfășoară activități economice cu parteneri din alte țări, ceea ce duce la creșterea numărului de operațiuni cu nerezidenți. Acest tip de tranzacții necesită o atenție sporită atât din punct de vedere contabil, cât și fiscal, deoarece sunt reglementate prin norme specifice ale Codului Fiscal [1] și prin tratatele internaționale semnate de Republica Moldova.

În cazul acestor operațiuni, este important de stabilit corect dacă serviciul se consideră livrat în Republica Moldova, cum se aplică TVA-ul și dacă există obligația de reținere a impozitului la sursă pentru nerezidenți. De asemenea, apar situații în care este necesar de consultat atât legislația națională, cât și convențiile de evitare a dublei impunerii.

În literatura de specialitate sunt tratate diferite aspecte ale tranzacțiilor cu nerezidenții, atât din punct de vedere contabil, cât și fiscal, ceea ce arată interesul cercetătorilor față de acest subiect actual și complex [5]. Lucrarea de față are scopul de a evidenția cele mai importante aspecte contabile și fiscale legate de colaborarea cu nerezidenții, oferind explicații utile pentru o mai bună înțelegere a acestor reglementări.

Metode de cercetare aplicate. Pentru realizarea acestui studiu, s-au folosit metode tradiționale de cercetare, inclusiv abordarea calitativă care ne-a ajutat la analiza ideilor și conceptelor legate de impozitarea tranzacțiilor cu nerezidenții, prin observare și interpretare teoretică. S-a aplicat și metoda studiului de caz, analizând exemple din practică pentru a evidenția modul în care sunt recunoscute și reflectate în contabilitate diferite forme de aplicarea a impozitului pe venit și TVA. De asemenea, s-a realizat o analiză comparativă a practicilor contabile din mai multe entități, pentru a înțelege mai bine asemănările și diferențele dintre ele.

Conținut de bază. Tranzacțiile realizate cu nerezidenții pot fi supuse **impozitului pe venit**, conform prevederilor Codului Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997, în special Capitolul 11 „Impozitarea nerezidenților. Prevederi speciale pentru tratatele internaționale” din Titlul II Impozitul pe venit. Totodată, unele tranzacții pot fi impozitate și cu **TVA**, în baza prevederilor din Titlul III Taxa pe valoarea adăugată, inclusiv art. 93 lit. a) și b) pct. 9), art. 94, art. 96 lit. a), art. 100 alin. (1), art. 102 alin. (10) lit. b), art. 109 alin. (1) și art. 111, precum și alte articole relevante din CF [1]. Conform capitolului 11 „Impozitarea nerezidenților. Prevederi speciale pentru tratatele internaționale”, pentru a fi aplicat impunerea cu impozitul pe venit nerezidenții pot fi grupați astfel [1]:

1. **Nerezidenți care desfășoară activitate prin reprezentanță permanentă.** Pentru acestea este caracteristic următoarele:
 - a) se consideră, în scopuri fiscale, ca agent economic rezident, dar numai în raport cu venitul obținut din Republica Moldova;
 - b) cheltuielile se deduc numai dacă sunt legate nemijlocit de acest venit, confirmate documentar, potrivit prevederilor titlului II;
 - c) acestor nerezidenți li se atribuie un cod fiscal al RM;
 - d) nu au dreptul de a trece la deduceri sumele indicate la art. 75 (4);
 - e) aplică cota de 12% pentru impozitarea profitul impozabil;
 - f) prezintă Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru agenții economici (forma VEN12)[3]
2. **Nerezidenți care desfășoară activitate conform art.5 pct.15¹ (fără reprezentanță permanentă).** Aceste tranzacții au următoarele particularități:
 - a) nu sunt plătitori ai impozitului pe venit;
 - b) rețin impozit pe venit la sursa de plată conform art.88, 90, 901 și 91;
 - c) nerezidenților li se atribuie cod fiscal;
 - d) prezintă Darea de seamă privind activitatea desfășurată de nerezidenți în Republica Moldova și veniturile obținute de către aceștia (Forma NER-17) [4]
3. **Nerezidenții care desfășoară activitate în baza contractului (acord) de muncă.** Pentru ei e caracteristic:
 - a) sunt impozitați la sursa de plată în modul prevăzut la art.88;
 - b) nu au dreptul la deduceri și/sau scutiri aferente
 - c) darea de seamă o prezintă plătitorii din RM sub forma IALS21.
4. **Nerezidenți care nu desfășoară activitate în Republica Moldova, dar primesc plăți (venituri) din Republica Moldova.** Veniturile acestora se impozitează astfel: se aplică impunere la sursa de plată potrivit art.91, fără dreptul la deduceri, cu excepția veniturilor din prestarea de servicii ce țin de deschiderea și gestionarea conturilor corespondente ale băncilor corespondente și de efectuarea decontărilor (6%, 12%, 15%). plătitorii din RM raportează impozitul pe venit reținut prin darea de seamă forma IALS21 și INR14.

Aprecierea existenței sau lipsei obligației de reținere a impozitului pe venit la sursa de plată din veniturile nerezidenților presupune:

- identificarea tipului de venit și a activității care îl generează
- aprecierea faptului dacă acesta este specificat sau nu în art. 71 din CF (tabelul 1).

Tabelul 1. Tipurile de venituri impozitate la sursa de plată și cota impozitului pe venit

Tipuri de plăți/venituri	pe teritoriul RM	peste hotarele RM
veniturile din comercializarea mărfurilor (nu se impozitează la sursă)	-	-
veniturile din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu (12%)	indiferent de locul prestării	
alte venituri din servicii, veniturile, sub formă de creștere de capital (12% x 50%)	+	-
dobânzile, royalty (redevențele), dividende (12%)	+	+
veniturile din operațiunile de leasing, arendă, locațiunea, sublocațiunea, suprafața sau din uzufructul proprietății, veniturile din prestarea serviciilor de transport	+	-
salarii și alte remunerații similare conform contractului (acordului) de muncă	+	+
orice altă plată primită de administrator, fondator, membru al consiliului de administrație ori membru al organelor de conducere ale unui rezident al RM (12%)	+	+
veniturile obținute de către oamenii de artă, cum ar fi artiștii de teatru, de circ, de cinema, de radio, de televiziune, muzicienii și artiștii plastici sau sportivi	+	-
veniturile obținute din prestarea serviciilor profesionale, din activități sportive și de divertisment, precum și din alte servicii decât cele prevăzute la lit. q)	+	-

Sursa: elaborat de autor în baza CF [1]

Conform art.4 alin.(1) din Codul Fiscal, dacă un tratat internațional care reglementează impozitarea sau include norme care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decât cele prevăzute de legislația fiscală, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional [1].

Un alt impozit aplicat tranzacțiilor cu nerezidenții este **taxa pe valoarea adăugată (TVA)**. Aplicarea TVA este în funcție de tipul livrării – **bunuri sau servicii**, și de locul livrării – **Republica Moldova sau peste hotarele ei** [1].

Pentru a stabili corect regimul fiscal privind TVA în cazul serviciilor prestate de sau către un rezident ori nerezident al Republicii Moldova, este important să se determine locul livrării serviciilor conform regulilor din art. 111 „Locul livrării serviciilor”. Pentru a stabili dacă un serviciu face parte din cele menționate la art. 111 alin. (1) din Codul Fiscal, trebuie consultat **Clasificatorul activităților din economia Moldovei (CAEM-2)**, aprobat prin Ordinul nr. 28 din 7 mai 2019 al Biroului Național de Statistică [6].

Astfel, dacă un nerezident prestează servicii către un rezident al Republicii Moldova, iar locul prestării este considerat Republica Moldova, acest lucru se califică drept **import de servicii**, conform art. 93 pct. 9) din Codul Fiscal. Acestea se supun regimului standard de TVA de 20%, aplicabil asupra valorii impozabile conform art. 96 lit. a) și art. 97 alin. (1), care corespunde valorii achitate sau de achitat, fără TVA. Începând cu 1 ianuarie 2023, obligația fiscală de calculare a TVA la importul de servicii ia naștere la data achitării sau a importului efectiv, inclusiv în cazul plăților în avans, în funcție de care dintre acestea survine mai întâi (art. 109 alin. (2) CF).

Pe de altă parte, dacă în urma aplicării art. 111 locul livrării **nu este Republica Moldova**, atunci serviciul respectiv **nu se supune TVA-ului în Moldova**, ci se va impozita în statul în care este stabilit nerezidentul [1].

Prestarea serviciilor de către rezidentul RM nerezidentului RM, pentru care locul prestării nu se consideră a fi Republica Moldova reprezintă **export de servicii** (art.93 pct.11) CF), care conform art.104 lit. a) din Codul Fiscal, **se scutesc de TVA** cu drept de deducere.În cazul în care locul

serviciului prestat de către rezident, determinat în conformitate cu art. 111 al Codului Fiscal, **este Republica Moldova**, acest serviciu **se impozitează pe principii generale**.

Modul de aplicare a TVA în tranzacțiile cu servicii este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2. Aplicarea TVA asupra serviciilor tranzacționate cu nerezidenții

Import servicii		Export servicii
• Prestator – nerezident al RM • Beneficiar – rezident al RM • Locul prestării -RM		• Prestator – nerezident al RM • Beneficiar – rezident al RM • Locul prestării - nu este RM
Importatorul este plătitor al TVA	TVA se deduce Debit contul 534 „Datorii față de buget” Credit contul 232 „Creanțe preliminate”	Exportatorul nu contabilizează fiind o livrare scutită de TVA cu drept de deducere (art. 103 CF)[1]
Importatorul nu este plătitor al TVA	TVA se raportează la cheltuieli Debit contul 713 „Cheltuieli administrative” Credit contul 534 „Datorii față de buget” [2]	

Sursa: elaborat de autor în baza [1], [2], [5]

Nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător fără deținerea formei organizatorico-juridice în Republica Moldova pot fi înregistrați ca plătitori ai TVA, cu achitare și raportare ulterioară dacă:

- prestează servicii prin intermediul rețelelor electronice
- beneficiari ai acestor servicii sunt **persoanele fizice rezidente** ale Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător
- locul de livrare se consideră a fi Republica Moldova;

Valoarea impozabilă a serviciilor prestate prin intermediul rețelelor electronice de către subiecți impozabili cu TVA nerezidenți reprezintă valoarea achitată de către cumpărători (fără T.V.A.). Cota taxei pe valoarea adăugată constituie 16,67%. Acești nerezidenți sunt obligați să prezinte trimestrial Declarația privind TVA pentru fiecare perioadă fiscală în care au avut loc operațiuni impozabile.

În cazul importului pe teritoriul vamal al RM a mărfurilor de către un subiect care desfășoară activitate de întreprinzător indiferent dacă este nu înregistrat în calitate de plătitor al TVA, el se califică ca subiect impozabil cu TVA, și o calculează de la valoarea vamală a bunurilor, determinată în conformitate cu legislația vamală, precum și impozitele și taxele care urmează a fi achitate la importul acestor mărfuri, cu excepția TVA (tabelul 3).

Tabelul 3. Aplicarea TVA asupra bunurilor tranzacționate cu nerezidenții

Procurări de la nerezidenți		Contabilitatea TVA	Vânzări către nerezidenți		Contabilitatea TVA
Import	TVA aplicat (8%, 20%)	Debit 534 „Datorii față de buget” Credit 544 „Alte datorii curente”	Export	Scutit de TVA cu drept de deducere	Nu se contabilizează
Pe teritoriul RM	TVA aplicat (8%, 20%)	Debit 534 „Datorii față de buget” Credit 544 „Alte datorii curente”	Pe teritoriul RM	TVA aplicat (8%, 20%)	Debit 221 „Creanțe comerciale” Credit 534 „Datorii față de buget”
Pe teritoriul în afara RM	TVA nu se aplică	Nu se contabilizează	Pe teritoriul în afara RM	TVA nu se aplică	Nu se contabilizează

Sursa: elaborat de autor în baza [1], [2], [5]

Concluzii. În urma analizei efectuate, putem concluziona că operațiunile cu nerezidenții presupun o abordare atentă din punct de vedere fiscal și contabil, întrucât implică reguli speciale privind TVA-ul, reținerea impozitului la sursă și aplicarea tratatelor de evitare a dublei impuneri.

Este important ca entitățile care colaborează cu parteneri din afara țării să cunoască bine prevederile legale aplicabile și să aplice corect tratamentele contabile, pentru a evita riscuri fiscale. Studiile de caz și comparațiile analizate au arătat că aplicarea corectă a reglementărilor poate asigura o evidență contabilă clară și poate contribui la evitarea interpretărilor greșite sau a penalităților.

Referințe bibliografice:

1. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.62 din 18.09.1997 - https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120061&lang=ro#
2. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. – https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117857&lang=ro
3. Ordinul Ministerului Finanțelor Nr. 153 din 22.12.2017 privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru agenții economici. În: Monitorul Oficial Nr. 451-463 din 29.12.2017 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141600&lang=ro
4. Ordinul Ministerului Finanțelor Nr. 69 din 20.04.2017 privind aprobarea formularului-tip Darea de seamă privind activitatea desfășurată de nerezidenți în Republica Moldova și veniturile obținute de către aceștia (Forma NER-17) și a Modulului de completare a acesteia. În: Monitorul Oficial Nr. 133 din 25.04.2017 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=139398&lang=ro#
5. Graur A., Bucur V., Contabilitatea impozitelor, ASEM, Chișinău, 2016, 613 p., ISBN 978-9975-75-830-7
6. Ordinul BNS nr. 28 din 07.06.2019 cu privire la aprobarea Clasificatorului Activităților din Economia Moldovei. În: Monitorul Oficial Nr. 193-202 din 14.06.2009. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114680&lang=ro