

## ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE ALE IMPORTULUI ȘI EXPORTULUI DE SERVICII

### ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF IMPORT AND EXPORT OF SERVICES

Autor: PARASI ANA

e-mail: [parasi.ana@ase.md](mailto:parasi.ana@ase.md)

Coordonator științific: LAZARI LILIANA

e-mail: [liliana.lazari@ase.md](mailto:liliana.lazari@ase.md)

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

**Abstract.** *This article examines issues related to the import and export of services and the application of accounting and tax treatment. The accounting of the import of services is characterized by the fact that they are offered by qualified and specialized people in various fields, in order to satisfy some social and economic needs, or to carry them out some activities that do not materialize in products. Considering the multitude and complexity of the forms of carrying out the trade activity externally through the lens of the import and export of services, we believe that detailed knowledge of the method is necessary of this type of transactions, as well as the accounting and taxation of these operations.*

**Keywords:** *Import of services, export of services, VAT, International treaties*

**COD JEL:** M41, L81, F1

#### Introducere

În contextul internaționalizării afacerilor, tot mai multe entități adoptă strategii de afaceri care implică diferite forme de tranzacții economice internaționale. O parte semnificativă a acestor tranzacții sunt importuri și exporturi de servicii. Aceste operațiuni au mai multe caracteristici:

✓ presupun că un partener transferă tehnologie (drepturi de franciză, licențe, know-how) sau schimbă informații, documente, experiență unul cu celălalt către un alt partener;

✓ aceștia își asumă existența unor interese comune între parteneri și își facilitează activitățile prin acțiuni contractuale în domeniul producției, marketingului și distribuției. Similar cu operațiunile comerciale internaționale de mărfuri (import și export de mărfuri), entitățile care importă servicii pot fie să opereze pe cont propriu, fie să primească un comision. Deși importurile și exporturile de servicii sunt un fenomen destul de comun în Republica Moldova, s-au făcut puține cercetări asupra lor. Lipsa surselor de informare privind aplicarea tratamentului fiscal în ceea ce privește importul și exportul de servicii a condus la comiterea unei serii de greșeli [14].

În acest context, consider că o abordare de cercetare a managementului informațiilor contabile și a tranzacțiilor de import și export de servicii, precum și a aspectelor fiscale, este nu numai utilă, dar și binevenit, atât în rândul teoreticienilor, cât și în rândul practicienilor, având în vedere cercetarea limitată a acestui domeniu.

Actualitatea temei: impactul importului și exportului de servicii, are o influență majoră asupra mediului de afaceri și mediul economic. Ne propunem elucidarea similitudinilor și a divergențelor ce țin de aspectele contabile și fiscale privind importul și exportul serviciilor comparând anul 2023 cu anul 2022.

Metodologia cercetării include studierea legilor și a actelor normative de bază, analizarea literaturii de specialitate, interpretarea informațiilor, metoda comparației, sinteza informațiilor examinate, inducția și deducția rezultatelor stabilite, etc.

### Conținutul de bază/ Body of communication

În general, serviciile reprezintă activități desfășurate de persoane calificate în diverse domenii, pentru alte persoane, pentru a satisface anumite nevoi sociale sau economice, sau pentru a desfășura unele activități care nu se materializează în produse.

Conform prevederilor Codului Fiscal, art.93 alin.(9), *importul de servicii* reprezintă prestare de servicii de către persoanele juridice și fizice nerezidente ale Republicii Moldova persoanelor juridice și fizice rezidente sau nerezidente ale Republicii Moldova, pentru care locul prestării se consideră a fi Republica Moldova, totodată *exportul de servicii* reprezintă prestare de către persoane juridice și fizice rezidente ale Republicii Moldova persoanelor juridice și fizice nerezidente ale Republicii Moldova de servicii al căror loc de livrare nu este Republica Moldova în conformitate cu Codul Fiscal [3].

Un moment important în recunoașterea serviciilor ca fiind exportate și care, deseori, creează probleme contabililor, este dacă serviciile exportate se impozitează cu TVA sau sunt scutite de TVA cu drept de deducere. Astfel, în conformitate cu prevederile art.95 alin.(1) lit. a) reprezintă livrare impozabilă pe teritoriul Republicii Moldova serviciile prestate de către un rezident al RM unui nerezident pentru care **locul prestării este Republica Moldova** și în conformitate cu art.93 pct.11) din Codul fiscal, sunt scutite de TVA cu drept de deducere, serviciile prestate de către un rezident al Republicii Moldova unui nerezident pentru care **locul prestării nu este Republica Moldova** [8].

Conform Codului Fiscal art. 101, 102, 109 și 115, începând cu 01 ianuarie 2023 în cazul subiecților ce nu dețin statut de plătitor a TVA, obligația fiscală aferentă serviciilor de import se va exercita prin achitarea efectivă la buget a impozitului în mărime de 20% și depunerea declarației, iar subiecții înregistrați în calitate de plătitori TVA nu sunt obligați să achite TVA aferente importului de servicii [2].

Luând în considerare tratamentele fiscale specifice importului de servicii, considerăm că este necesar să examinăm și unele prevederi ale titlului II „Impozitul pe venit” din Codul Fiscal. În acest context, menționăm prevederile art.71, alin.(1), lit.(b). Astfel, venituri ale nerezidenților obținute în Republica Moldova se consideră veniturile din prestarea de servicii, inclusiv a serviciilor de management, financiare, de consultanță, de audit, de marketing, juridice, de agent (de intermediere), informaționale, prestate unui rezident sau unui nerezident care dispune de o reprezentanță permanentă în Republica Moldova, dacă asemenea venituri sunt cheltuieli ale reprezentanței permanente [9].

Veniturile persoanelor juridice nerezidente, specificate la art.71, care nu țin de o reprezentanță permanentă în Republica Moldova, urmează a fi supuse impunerii la sursa de plată, potrivit art.91, în mărime de 12% din plățile direcționate spre achitare nerezidentului. Responsabili de reținerea și achitarea impozitului pe venit sus-menționat sunt orice persoane care desfășoară activitate de întreprinzător (art.90) [2].

Pornind de la considerentul că importul de servicii face parte din tranzacțiile de comerț exterior, nu putem trece cu vederea prevederile tratatelor internaționale. Astfel, art.4, alin.1 al Codului Fiscal, prevede că, 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. Prevederile speciale privind tratatele internaționale sunt redată în articolul 79<sup>3</sup>, Codul Fiscal. Alin.(1) prevede că aplicarea tratatelor internaționale, care reglementează impozitarea sau includ norme ce reglementează impozitarea, se efectuează în modul stabilit de prevederile tratatelor internaționale și ale legislației fiscale din Republica Moldova. Prevederile tratatelor internaționale prevalează asupra

legislației fiscale din Republica Moldova, iar în cazul în care sunt cote diferite de impozitare în tratatele internaționale și în legislația fiscală din Republica Moldova, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru interpretarea prevederilor tratatelor internaționale încheiate de Republica Moldova cu alte state se utilizează Comentariile la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică [15].

În alin.(2) se menționează că, pentru aplicarea prevederilor tratatelor internaționale, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, până la data achitării venitului, un certificat de rezidență eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență nu a fost prezentat pentru perioada fiscală respectivă, se vor aplica prevederile legislației fiscale din Republica Moldova [9].

Serviciile importate pot fi incluse în valoarea bunurilor achiziționate, conform prevederilor SNC Imobilizări necorporale și corporale, Investiții imobiliare, Stocuri, Contracte de leasing și Contracte de construcții. Referindu-ne la prestarea serviciilor separat de livrarea de mărfuri, acestea vor fi reflectate în contabilitate conform SNC Cheltuieli. Datoriile și creanțele aferente importului de servicii se recunosc aplicând prevederile SNC Creanțe și investiții financiare, Capital propriu și datorii și Diferențe de curs valutar și de sumă [10].

Conform prevederilor art.19 al Legii contabilității și raportării financiare, nr.287 din 15.12.2017, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare. Pentru operațiunile de export-import ale activelor și serviciilor, drept documente primare pot fi utilizate documentele aplicate în practica internațională sau cele prevăzute de contract. De regulă, înregistrarea corectă a serviciilor importate este precedată de întocmirea următoarelor documente primare: ordinul de plată, invoice și actul de primire-predare a serviciilor [6].

De asemenea, în cazul importului de servicii, părțile întocmesc și semnează contractul de prestări servicii. Prin acesta, o parte (prestator) se obligă să presteze celeilalte părți (beneficiar) anumite servicii, iar aceasta se obligă să plătească retribuiția convenită (art.970, Codul Civil al Republicii Moldova) [4].

Pentru a pune în evidență specificitatea modelelor contabile aferente exportului de servicii, analizăm următoarea situație:

*Entitatea IT „A” a prestat unei entități nerezidente lucrări privind elaborarea unui produs software în valoare de 8 000 euro. Clauzele contractuale prevăd efectuarea plății în avans în mărime de 50% din valoarea livrării. Achitarea avansului a fost efectuată la 4 ianuarie 2023. Invoice-ul și procesul verbal de primire-predare a lucrărilor au fost întocmite la 31 ianuarie 2023, iar încasarea definitivă a creanței a avut loc la 07 februarie 2023. Costul efectiv al lucrărilor executate a constituit 118 750 lei.*

*Cursul oficial al leului moldovenesc a constituit la data:*

*04.01.2023 — 20,1729 lei/euro;*

*31.01.2023 — 20,4427 lei/euro;*

*07.02.2022 — 20,1970 lei/euro.*

*Conform prevederilor legislative în vigoare serviciile prestate sunt scutate de TVA cu drept de deducere*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:**La 04.01.2023**

**1. Primirea avansului în contul livrării ulterioare a softului**

Debit 243.1 „Numerar la conturi în țară” – 80.691,60 lei

Credit 523.2 „Avansuri primite din străinătate” – 80.691,60 lei

**La 31.01.2023****2. Livrarea softului beneficiarului**

Debit 221.2 „Creanțe comerciale din străinătate” – 163.541,60 lei

Credit 611.3 „Venituri din prestarea serviciilor” – 163.541,60 lei

**3. Decontarea costului efectiv**

Debit 711.3 „Costul serviciilor prestate ” – 118.750,00 lei

Credit 811 „Activități de bază ” – 118.750,00 lei

**4. Stingerea creanței pe seama avansului primit**

Debit 523.2 „Avansuri primite din străinătate ” – 80.691,60 lei

Credit 221.2 „Creanțe comerciale din străinătate ” – 80.691,60 lei

**La 07.02.2023****5. Încasarea definitivă a creanței**

Debit 243.1 „Numerar la conturi în țară ” – 80.788,00 lei

Credit 221.2 „Creanțe comerciale din străinătate ” – 80.788,00 lei

**6. Reflectarea diferenței de curs**

Debit 221.2 „Creanțe comerciale din străinătate ” – 2.062,00 lei

Credit 622.6 „Venituri din diferențe de curs valutar ” – 2.062,00 lei

Todotată, pentru a evidenția particularitatea modelelor contabile legate de importul de servicii, analizăm următoarele situații:

- A. *O entitate (beneficiar), rezident al Republicii Moldova ce nu deține statut de plătitor a TVA, conform prevederilor contractului de prestări servicii din 15 august 2022, a beneficiat de servicii de montare a unui utilaj. Serviciile în valoare de 10 000 euro au fost prestate de către o entitate (prestator), rezident al României. Actul de primire predare a serviciilor a fost semnat la 26 august 2022. Datoria față de prestatorul de servicii a fost achitată la 8 septembrie 2022. Până la data achitării datoriei, prestatorul nu a prezentat beneficiarului certificat de rezidență.*

*Conform prevederilor legislației în vigoare a fost calculată și achitată TVA, precum și reținut și achitat impozitul pe venit la sursa de plată.*

*Cursul oficial al leului moldovenesc la data:*

- 26.08.2022 – 19,3401 lei/euro;

- 08.09.2022 – 19,2051 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

**La 26.08.2022****1. Înregistrăm costurile aferente montării utilajului**

Debit 121.2 „Utilaj destinat instalării ” – 193.401,00 lei

Credit 521.2 „Datorii comerciale în străinătate ” – 193.401,00 lei

**La 08.09.2022****2. Reținerea impozitului pe venit la sursa de plată din suma datoriei îndreptată spre achitare**

Debit 521.2 „Datorii comerciale în străinătate ” – 23.046,12 lei

Credit 534.3 „Datorii privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată ” – 23.046,12 lei

**3. Achitarea datoriei față de prestatorul de servicii, ținând cont de reținerea impozitului pe venit în mărime de 12%**

Debit 521.2 „Datorii comerciale în străinătate ” – 169.004,88 lei

Credit 243.1 „Numerar la conturi în țară ” – 169.004,88 lei

**4. Achitarea impozitului pe venit la sursa de plată reținut**

Debit 534.3 „Datorii privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată ” – 23.046,12 lei

Credit 242 „, Conturi curente în monedă națională ” – 23.046,12 lei

**5. TVA aferentă serviciilor importate calculată la data achitării datoriei prestatorului**

Debit 714.8 „, Alte cheltuieli operaționale” – 38.410,20 lei

Credit 534.4 „, Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” – 38.410,20 lei

**6. Achitarea datoriei privind TVA aferent serviciilor importate**

Debit 534.4 „, Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” – 38.410,20 lei

Credit 242 „, Conturi curente în monedă națională” – 38,410,20 lei

**7. Înregistrăm diferența de curs valutar:**

Debit 722.4 „, Cheltuieli din diferențe de curs valutar” – 1.350,00 lei

Credit 521.2 „, Datorii comerciale în străinătate” – 1.350,00 lei

În baza datelor din situația analizată observăm că entitatea nu deține statutul de plătitor TVA astfel apare obligația de a prezenta la Serviciul Fiscal de Stat, declarația privind TVA nu mai târziu de data de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale, cu completarea Boxelor 7, 8 și 21.

*B. O entitate (beneficiar), rezident al Republicii Moldova ce deține statut de plătitor a TVA, conform prevederilor contractului de prestări servicii din 11 ianuarie 2023, a beneficiat de servicii de montare a utilajului medical. Serviciile în valoare de 7 600 euro au fost prestate de către o entitate (prestator), rezident al Canada. Actul de primire predare a serviciilor a fost semnat la 20 ianuarie 2023. Datoria față de prestatorul de servicii a fost achitată la 31 ianuarie 2023. Până la data achitării datoriei, prestatorul a prezentat beneficiarului certificat de rezidență.*

*Conform prevederilor legislației în vigoare nu a fost calculată și achitată TVA, precum și nu sa reținut și achitat impozitul pe venit la sursa de plată.*

*Cursul oficial al leului moldovenesc la data:*

*20.01.2023 – 20,5368 lei/euro;*

*31.01.2023 – 20,4427 lei/euro.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

**La 20.01.2023**

**1. Înregistrăm costurile aferente montării utilajului**

Debit 121.2 „, Utilaj destinat instalării” – 156.079,68 lei

Credit 521.2 „, Datorii comerciale în străinătate ” – 156.079,68 lei

**La 31.01.2023**

**2. Achitarea datoriei față de prestatorul de servicii**

Debit 521.2 „, Datorii comerciale în străinătate ” – 155.364,52 lei

Credit 243.1 „, Numerar la conturi în țară ” – 155.364,52 lei

**3. Înregistrăm diferența de curs valutar:**

Debit 521.2 „, Datorii comerciale în străinătate ” – 715,16 lei

Credit 622.6 „, Venituri din diferențe de curs valutar ” – 715,16 lei

Analizând cele 2 situații prezentate mai sus observăm că în cazul în care compania care nu deține statut de plătitor TVA are obligația de a achita la stat Taxa pe Valoarea Adugată. Totodată în cazul în care certificatul de rezidență nu a fost prezentat pentru perioada fiscală respectivă, se vor aplica prevederile legislației fiscale din Republica Moldova chiar dacă există tratat internațional încheiat între cele 2 state pentru evitarea dublei impozitări.

**Concluzii/ Conclusion**

După cum a fost menționat mai sus, subiecții care importă servicii în scopuri de antreprenoriat și nu dețin statut de plătitor a TVA, calculează și achită TVA la data efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru importul de servicii, conform prevederilor Codului Fiscal, art.115. Totodată prezintă

declarația privind TVA nu mai târziu de data de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale, cu completarea Boxelor 7, 8 și 21.

În urma analizei modelelor contabile specifice importului și exportului de servicii, concluzionăm că, contabilitatea acestora nu ridică semne de întrebare. În acest sens, beneficiarul reflectă valoarea serviciului importat acceptat, achitarea datoriei față de prestatorul extern și diferența de curs valutar aferentă datoriei achitate. Respectivul operațiuni se întocmesc în baza documentelor primare. Însă, datorită complexității temei abordate și a diversității situațiilor care pot să apară, problemele de contabilitate nu pot fi discutate decât în strânsă relație cu fiscalitatea importului și exportului de servicii.

Analiza corectă referitoare la tratamentul fiscal, din perspectiva taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe venit la sursa de plată, reprezintă condiția esențială, care stă la baza unor înregistrări exacte în contabilitatea proceselor și fenomenelor aferente importului de servicii.

O modificare majoră apărută în Codul Fiscal începând cu 01.01.2023 este cu privire la achitarea sumei TVA aferente importului de servicii. Acesta presupune excluderea pentru subiecții înregistrați în calitate de plătitori TVA a obligației de achitare a TVA aferent importului de servicii. În cazul subiecților ce nu dețin statut de plătitor a TVA, obligația fiscală aferentă serviciilor de import se va exercita prin achitarea efectivă la buget a impozitului și depunerea declarației. (art. 101, 102, 109 și 115 din Codul fiscal)

#### Referințe bibliografice:

1. Monitorul fiscal ediția anul 2022
2. Monitorul fiscal ediția anul 2023
3. Codul Fiscal, aprobat prin Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997. <http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtro.htm>
4. Codul Civil al Republicii Moldova nr.1107 din 06.06.2002. <http://lex.justice.md/md/325085/>
5. Convenție între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul României pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital din 21 februarie 1995. [http://www.fisc.md/Upload/LinkedPDF/Romania\\_rom.pdf](http://www.fisc.md/Upload/LinkedPDF/Romania_rom.pdf)
6. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=125231&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro)
7. Planul general de conturi. <https://www.contabilsef.md/planul-de-conturi-2020/>
8. Modificările efectuate în codul fiscal pentru anul 2023. <https://monitorul.fisc.md/tva-modificari-efectuate-in-codul-fiscal-pentru-anul-2023/>
9. Tratatate pentru evitarea dublei impozitări. <https://sfs.md/ro/pagina/tratate-pentru-evitarea-dublei-impuneri>
10. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii”, „Venituri”, „ Cheltuieli”, „ Diferențe de Curs Valutar și de sumă” . În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237, art 153, din 22.10.2013. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=117850&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro) **Monitorul fiscal ediția anul 2023**
11. BOTNARI, N., GRICIUC, P. Creșterea eficientizării impozitării în Republica Moldova prin implementarea auditului fiscal. În: Conferința științifică internațională consacrată celei de-a 25-a aniversări a ASEM „25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic”, 23-24 septembrie 2016, Volumul V: Culegere de articole selective. Chișinău: ASEM, 2016. pp. 77-82. ISBN 978-9975-75-834-5 (PDF).

12. GRAUR A., BUGAN C. Aspecte problematice privind contabilitatea și impozitarea reducerilor de preț. În: Conferința științifică internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”: Culegere de articole selectiv, Volumul III, 25-26 septembrie, 2015. Chișinău: ASEM, 2015. pp. 135-139. ISBN 978-9975-75-714-0 (PDF).  
[https://ase.md/files/publicatii/epub/conf\\_09.15\\_vol3.pdf](https://ase.md/files/publicatii/epub/conf_09.15_vol3.pdf)
13. STAVINSCHI, T., TIMOTIN A. Configurarea sistemului de T.V.A. în urma implementării Acordului de Asociere dintre Republica Moldova și Uniunea Europeană. În: Monitorul Fiscal FISC.MD, Nr.5(27), 2015.  
[https://monitorul.fisc.md/expert/configurarea\\_sistemului\\_de\\_tva\\_in\\_urma\\_implementarii\\_acordului\\_de\\_asociere\\_dintre\\_republica\\_moldova\\_si\\_uniunea\\_europeana.html](https://monitorul.fisc.md/expert/configurarea_sistemului_de_tva_in_urma_implementarii_acordului_de_asociere_dintre_republica_moldova_si_uniunea_europeana.html)
14. Ecaterina Chechina. CONTABILITATEA IMPORTULUI DE SERVICII ȘI APLICAREA TRATAMENTELOR FISCALE. [https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag\\_file/31-35\\_0.pdf](https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/31-35_0.pdf)
15. GRIGOROI, Lilia, LAZARI, Liliana, și autorii. Contabilitatea întreprinderii. Chișinău: Editura Cartier: ASEM, 2021. ISBN 978-9975-86-465-5 (Cartier) ISBN 978-9975-75-984-7 (ASEM), Ediția a III-a, revăzută și completată
16. VIERU, Roman, LAZARI, Liliana. The evolution and the accounting of the corporate income tax in the Republic of Moldova. În: Ecoforum Journal, Suceava România. Vol 11, No 1 (27), 2022, 0,63 c.a. ISSN: 2344-2174. Disponibil:  
<http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/1340/796>