

## UNELE ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND IMPORTUL DE SERVICII ÎN REPUBLICA MOLDOVA

### SOME ACCOUNTING AND TAX ASPECTS REGARDING THE IMPORT OF SERVICES IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

Autor: **CRISTINA BERBECA**

e-mail: [berbeca.cristina@ase.md](mailto:berbeca.cristina@ase.md)

Conducător științific: **IULIANA ȚUGULSCHI**, ORCID: 0000-0001-8544-7327

e-mail: [tugulschi.i@ase.md](mailto:tugulschi.i@ase.md)

Academia de Studii Economice a Moldovei

**Abstract:** *The XXI century could be easily call the century of mass electronic transformation and digitization. This is the phenomenon that has "invaded" us together with globalization. At the initial stages of the COVID-19 pandemic, the circumstance of remote learning and work (freelance) expanded dramatically. Small and medium-sized companies quickly adapted to the new normality were more likely to identify new business opportunities and therefore be more prosperous. Nevertheless, companies are taking advantage of new technical means to provide services, for example, IT, since IT services are the first type of services that cannot be performed from a distance, even for companies abroad. Last, but not the least, security should be noted for the retaliation of services rendered and the performance of work, for this reason intermediary platforms have also appeared to protect both beneficiaries and service providers.*

**Keywords:** *import of service, "Upwork", freelance, outsourcing, Informational technologies, VAT, IT services*

**JEL:** M40, M41

#### Introducere

Odată cu dezvoltarea tehnologiilor informaționale (*eng: informational technologies*) și popularizarea serviciilor de outsourcing o mare amploare a căpătat importul și exportul de acest tip de servicii. Outsourcing-ul este un domeniu mai mult de prestări de servicii în care ca prestatori se pot regăsi atât persoane fizice, profesioniști, cât și persoane juridice specializate în diverse domenii: contabilitate, consultanță juridică, financiară, fiscală, marketing, IT, etc.

Outsourcing-ul în traducere din engleza "externalizarea", reprezintă o strategie/un proces prin care o organizație încredințează (deleagă) funcționalități standard către o entitate externă.

Luând în considerare că în ultimii 5-7 ani cadrul normativ a fost ajustat în favoarea dezvoltării domeniului IT, Parcuri IT cu regim special de impozitare, fapt ce a dus la dezvoltarea pieței de IT outsourcing, atât calitativ prin creșterea complexității de servicii acordate cât și cantitativ prin creșterea numărului de noi afaceri în domeniul respectiv.

Pe măsură ce comunicațiile electronice și schimbul de informații au devenit mai accesibile, persoanele fizice cât și persoanele juridice au început să realizeze potențialul de a lucra cu freelanceri și de a externaliza munca către contractori externi.

Exportul de servicii Republica Moldova are oportunități în domeniul tehnologiei informației prin intermediul freelance și outsourcing. Astfel, pe măsură ce tehnologia continuă să evolueze, freelance-ul și outsourcing-ul vor continua să joace un rol important în economia națională, în același timp este

important de a evalua cu atenție riscurile și beneficiile acestor practici pentru a lua deciziile potrivite cu privire la modul de utilizare a acestora.

### Rezultatele cercetării

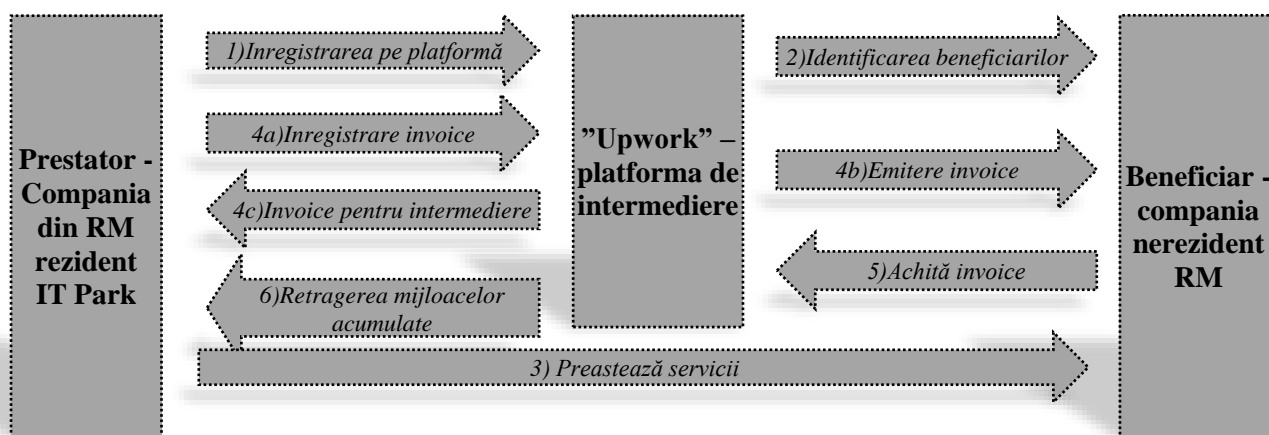
În sectorul economic, serviciul este o activitate economică prin care se produce un schimb de valoare fără a implica transformarea materiei, ca exemplu servicii IT. Pentru prestarea serviciilor IT calitative este nevoie nu doar de resurse umane calificate. De asemeni un aport valoros îl au așa elemente ca: echipament și infrastructură, tehnologii și platforme precum și software specializat. Luând în considerare faptul că desfășurarea și mentenanța acestora este foarte costisitoare multe companii, inclusiv freelance-ri, utilizează diferite modalități de lucru prin care accesul la acestea poate fi primit sub forma de servicii.

Pe lângă acestea există și alte aspecte, în aceiași măsură de importante care necesită studiere și elucidare, acestea fiind comunicarea eficientă, elaborarea sau/și actualizarea standardelor de control a calității, remunerarea echitabilă, garantarea drepturilor și îndeplinirea angajamentelor contractuale. Ca exemplu de soluție pentru facilitarea interacțiunii între prestatori de servicii și beneficiarii acestora poate fi menționată **Platforma "Upwork"**.

Upwork este o platformă globală de freelanceri care conectează întreprinderile cu profesioniști independenți care îi pot ajuta să finalizeze de la distanță diverse sarcini și proiecte. A fost fondată în 2015 ca urmare a fuziunii a două platforme independente de top, „oDesk” și „Eance”.

Upwork permite companiilor să plaseze anunțuri, atât sarcini/proiecte unice cât și locuri de muncă permanente, la care freelancer-ii, atât ca persoane fizice, cât și juridice pot aplica pe baza abilităților și experienței lor. Platforma permite gruparea anunțurilor după o gamă largă de categorii, inclusiv IT, marketing, contabilitate și altele. Platforma respectivă oferă instrumente pentru managementul proiectelor, comunicare, monitorizarea scadenței și procesarea plăților, facilitând colaborarea între beneficiari și prestatori.

Interacțiunea între prestator și beneficiar prin intermediul platformei menționate anterior poate fi vizualizată în figura de mai jos.



**Figura 1. Interacțiunea între prestator și beneficiar prin intermediul platformei Upwork**

Sursa: Elaborat de autor

Aceasta oferă, de asemenea, diferite niveluri de protecție atât pentru beneficiari, cât și pentru prestatori, inclusiv servicii de plată escrow, soluționarea litigiilor și protecția împotriva fraudei pentru toate acestea platforma percepe de la prestatori o taxă de intermediere pe baza câștigurilor lor, cu cât este mai scump serviciul, cu atât comisionul de intermediere este mai mic: cu un buget de până la 500 USD acesta va fi de 20%, cu un buget de până la 10.000 USD — 10%, peste 10.000 USD — doar 5%.

Aceasta înseamnă că dacă se primește prima sarcină de la un client și acesta plătește între 1 USD și 500 USD, Upwork va lua 20% din banii pe care îi plătesc. Dar dacă se obține o a doua sarcină și suma totală de la prima și a doua sarcină este mai mare de 500 USD, dar mai mică de 10.000 USD, platforma va percepe 10% din suma de la a doua sarcină.

Ideea din spatele comisiilor rulante este de ai determina pe freelanceri să execute cât mai calitativ sarcina pe care o primesc, astfel încât aceiași clienți să-i angajeze din nou. Acest lucru contribuie la îmbunătățirea calității muncii pe site și la creșterea încrederii clienților în site.

Sistemul de plată utilizat de Upwork este destul de bun. În străinătate cel mai convenabil este retragerea mijloacelor bănești prin sistemele de plată Payoneer și PayPal. Pentru a nu executa repetat operațiunea manual pot fi configurate retrageri automate cu o anumită frecvență: trimestrial, lunar, de două ori pe lună sau în fiecare săptămână. Mijloacele bănești pot fi transferate pe cont cu reținerea unui comision în sumă de 30 USD.

Din cele expuse rezultă că compania din Republica Moldova (prestatorul) importă servicii de intermediere de la platforma Upwork.

În conformitate cu prevederile art. 93 alin. (9) din Codul fiscal, importul de servicii constituie prestarea de servicii de către persoane juridice și persoane fizice nerezidente în Republica Moldova, către persoane juridice și persoane fizice rezidente în Republica Moldova.

Conform art. 95 alin. (1) lit.(c) importul serviciilor în Republica Moldova este obiect impozabil. Art. 96 lit.(a) stabilește cota-standard în mărime de 20% din valoarea impozabilă a serviciilor importate pe teritoriul Republicii Moldova. Totodată potrivit art. 109, alin. (2) termenul obligației fiscale de calculare a TVA (*eng: VAT*) care se consideră data importului sau achitării serviciului, inclusiv a plății în avans, în funcție de ce a avut loc mai înainte.

Începând cu 01.01.2023 a fost modificat modul de aplicare a TVA aferent importului de servicii. Astfel, s-a exclus obligația pentru subiecții înregistrați în calitate de plătitori TVA de achitare a TVA aferent importului de servicii. În acest sens, suma TVA aferentă importului de serviciu va participa la determinarea obligației prin includerea acesteia în cuantumul taxei calculate pentru livrările impozabile și exercitarea concomitentă a dreptului la deducere. În cazul în care subiecții ce nu dețin statut de plătitor a TVA, obligația fiscală aferentă serviciului de import se va exercita prin achitarea efectivă la buget a impozitului și depunerea declarației (art. 101, 102, 109 și 115 din Codul fiscal).

Totodată, este de menționat că conform art. 71 din Codul fiscal, importul de servicii reprezintă venituri ale nerezidenților obținute din Republica Moldova și conform art. 73 urmează a fi supuse impunerii la sursa de plată potrivit art. 91, fără dreptul la deduceri.

Potrivit art. 70 din Codul fiscal, nerezidenții care obțin venituri impozabile din Republica Moldova au obligația de a plăti impozit determinat conform modului stabilit de prezentul capitol. Se permite deducerea numai a cheltuielilor care vizează direct veniturile menționate la alin. (1) supuse impunerii în Republica Moldova.

Ceea ce privește prestarea de servicii, altele decât livrarea de bunuri, acestea vor fi reflectate în contabilitate conform SNC "Creanțe și investiții", SNC „Capital propriu și datorii”, precum și SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”.

Evidența contabilă în cadrul companiei se organizează prin formarea și înregistrarea faptelor economice. În conformitate cu art. 3 alin. (1) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, fapt economic - tranzacție, operațiune, eveniment care a modificat sau poate modifica activele, capitalul propriu, datoriile, veniturile, costurile și/sau cheltuielile entității.

Conform art. 11, alin. (1) al legii contabilității, faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare. În general, înregistrarea serviciilor importate este anticipată de întocmirea

documentelor primare ca invoice, ordin de plată și actul de primire-predare a serviciilor. Documentele primare întocmite atât pe suport de hârtie, cât și în formă electronică au aceeași putere juridică (alin. (5)). Este necesar ca documentele primare să conțină următoarele:

- denumirea și numărul documentului;
- data întocmirii documentului;
- denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entității din numele căreia este întocmit documentul;
- denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului;
- conținutul faptelor economice;
- etaloanele cantitative și valorice în care sînt exprimate faptele economice.

Operațiunile de înregistrare contabilă prevăd următoarele: acceptarea serviciilor prestate de platforma de intermediere menționată anterior, decontarea datoriei fata de prestatorul de servicii, calcularea și achitarea Taxei pe Valoare Adăugată.

**Exemplu:** Compania rezident Tech SRL, neplătitoare de TVA a prestat servicii IT nerezidentului BLT Global Ventures USD la reședința beneficiarului. Prestatorul Tech SRL emite invoice la data de 22 ianuarie 2023 în valoare de 900,00 USD, prin intermediul platformei Upwork. Încasarea mijloacelor bănești s-a efectuat prin intermediul platformei Upwork (compania nerezident Upwork Global Inc). Nerezidentul Upwork Global Inc a emis un invoice pentru comisionul de încasare de la BLT Global Ventures USD la data de 22 ianuarie 2023 în valoare de 45,00 USD. La data de 27.01.2023 a fost reținut comisionul la suma din invoice-ul emis de Upwork Global Inc. Conform extrasului bancar la data de 27 ianuarie 2023 compania rezident Tech SRL a retras de la entitatea nerezident Upwork Global Inc mijloacele bănești, totodată, pentru tranzacția respectivă, Upwork Global Inc a reținut un comision pentru retragere în valoare de 30,00 USD conform informației privind balanța contului platformei Upwork, numită "statements". Astfel, în contul bancar a rezidentului Tech SRL fiind încasată suma de 825,00 USD. Compania intermediară Upwork Global Inc nu a prezentat Certificat de rezidență fiscală. TVA aferentă serviciilor de intermediere importate a fost achitat la data de 25 februarie 2023. Cursul de schimb al dolarului american în raport cu leul moldovenesc a constituit: la 22.01.2023 - 18,9744 lei pentru un dolar american; la 27.01.2023 - 18,8234 lei pentru un dolar american.

În contabilitate s-au întocmit următoarele formula contabile:

**Tabelul 1. Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice**

Nr.	Conținutul tranzacției	Data	Debit	Credit	Suma, lei
1.	Reflectăm venitul în baza invoice-ului (900USD*18,9744)	22.01.23	221/BLT Global	611	17 076,96
2.	Reflectăm serviciile nerezidentului de intermediere și utilizarea platformei (45 USD*18,9744)	22.01.23	713	521/Upwork Global Inc	853,85
3.	Reflectăm TVA aferent importului de servicii conform facturii (853,85 lei *20%)	22.01.23	232	534.4	170,77
4.	Reflectarea sumei TVA aferentă importului de servicii	22.01.23	713	232	170,77
5.	Reflectăm suma comisionului pentru tranzacția efectuată de Upwork la retragerea mijloacelor bănești (30 USD*18,8234)	27.01.23	713	521/Upwork Global Inc	564,70

6.	Reflectăm TVA aferent comisionului pentru tranzacția efectuată de Upwork la retragerea mijloacelor bănești (564,70 lei*20%)	27.01.23	232	534.4	112,94
7.	Reflectarea sumei TVA aferentă importului de servicii	27.01.23	713	232	112,94
8.	Achitarea creanței de către BLT Global pe contul Upwork (900USD*18,8234)	27.01.23	245/Upwork	221/BLT Global	16 941,06
9.	Achitarea serviciilor de intermediere și achitarea serviciilor Upwork pentru retragerea mijloacelor bănești, în baza extrasului Upwork (45USD+30USD)*18,8234	27.01.23	521/Upwork Global Inc	245/Upwork	1 411,76
10.	Reflectarea diferenței de curs valutar (17076,96 lei -16941,06 lei)	27.01.23	722	221/BLT Global	135,90
11.	Retragerea mijloacelor bănești de pe contul Upwork (825USD*18,8234)	27.01.23	243	245/Upwork	15 529,31
12.	Achitarea sumei TVA	25.02.23	534.4	242	283,71

Sursa: elaborat de autor

În contextul celor menționate, subiecții care importă servicii în scopuri de activitate de întreprinzător, calculează și deduc TVA. aferent importului de servicii. Conform art. 95 alin. (2) lit. c) din CF care stipulează că importul serviciilor în RM constituie obiect al impunerii cu TVA indiferent de faptul este sau nu înregistrat importatorul în calitate de plătitor de TVA. Astfel, din 2023 potrivit art.115 alin. 2, fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma TVA, care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel târziu la data stabilită pentru prezentarea declarației pe această perioadă, cu excepția achitării TVA în buget:

- a) pentru serviciile aferente importului de mărfuri, a cărei achitare se face la momentul importului mărfii;
- b) pentru serviciile importate de către subiecții ce nu sunt înregistrați ca contribuabili de TVA în conformitate cu art. 112, a căror achitare se face până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost importat sau achitat serviciul, în funcție de ce a avut loc mai înainte.

Analizând specificul importului serviciilor de intermediere, concluzionăm că, beneficiarul reflectă valoarea serviciului importat acceptat plata datorată unui furnizor extern, precum și diferența de curs valutar asociată datoriei plătite. Activitățile corespunzătoare sunt stabilite pe baza documentelor primare (invoice). Totodată, analiza corectă a tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată este o condiție esențială și o bază pentru înregistrarea veridică a proceselor contabile și a fenomenelor conexe.

### Referințe bibliografice

1. Codul fiscal, aprobat prin Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997, <http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtro.htm>
2. Legea contabilității, aprobată prin Legea nr.1163 din 27.04.2007, [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=98782&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=98782&lang=ro)
3. Cum funcționează “Upwork” pentru clienți, <https://www.upwork.com/i/how-it-works/client/>
4. ”Импорт услуг: налоговые и бухгалтерские аспекты” Сечина Екатерина, 2021, [https://monitorul.fisc.md/practice\\_accounts/import-uslug-nalogovye-i-buhgalterskie-aspekty.html/](https://monitorul.fisc.md/practice_accounts/import-uslug-nalogovye-i-buhgalterskie-aspekty.html/)
5. Portal Serviciul fiscal de stat, articol despre unele modificări efectuate în Codul fiscal, <https://sfs.md/ro/stiri/taxa-pe-valoare-adaugata-modificari-efectuate-in-codul-fiscal-pentru-anul-2023>