

## TRATAMENTUL CONTABIL ȘI FISCAL AFERENT DONAȚIILOR

### THE ACCOUNTING AND TAX TREATMENT OF DONATIONS

CZU: 657.422:657.446(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.17>

Iuliana ȚUGULSCHI,

ASEM, RM, [tugulschi.i@ase.md](mailto:tugulschi.i@ase.md)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8544-7327>

**Abstract.** Operations regarding donations represent a separate category of transactions with various particularities depending on their nature, the object of the donation and the receiver. Although at first sight the donation seems a simple procedure, in fact there is a difference between the essence of the transaction, its legal and fiscal consequences.

Transactions related to donations have a series of particularities, not only from a legal point of view, but also from the point of view of accounting and taxation. In this context, this article examines the problematic aspects regarding the accounting of operations related to the goods received as a donation, as well as transmitted to other third parties with the elucidation of their fiscal aspect.

**Keywords:** donation, market price, value added tax, philanthropy and sponsorship, tax treatment.

**Jel:** M 40, 41

#### Introducere/ Introduction

Donațiile reprezintă o categorie aparte de tranzacții având diverse particularități în funcție de caracterul acestora, obiectul donației și destinatarul. Deși la prima vedere donația pare o procedură simplă, de fapt există o diferență între esența tranzacției, consecințele juridice și fiscale ale acesteia. De regulă, este mult mai dificil de a anula o tranzacție de donație sau mai degrabă prin intermediul unei instanțe judiciare cu cererea de a recunoaște tranzacția ca nevalidă.

Tranzacțiile aferente donațiilor au un șir de particularități specifice nu doar din punct de vedere juridic, dar și fiscal. În acest context, în prezentul articol sunt examinate aspectele privind contabilizarea operațiunilor legate de bunurile primite în calitate de donație, precum și transmise altor entități terțe cu elucidarea aspectului fiscal al acestora.

#### Conținutul de bază/ Body of communication

Entitățile în cadrul cărora au loc tranzacții privind donațiile de bunuri și servicii trebuie să țină cont de un șir de acte normative și legislative, din care pot fi menționate:

- Codul civil al Republicii Moldova Nr. 1107 din 06.06.2002;
- Codul fiscal al Republicii Moldova Nr. 1163 din 24.04.1997;
- Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017;
- Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 118/2013 cu modificările și completările ulterioare;
- Planul general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 119/2013 cu modificările și completările ulterioare;
- Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător, aprobat prin HG nr. 693/2018 etc.

Termenul de donație potrivit dicționarului explicativ al limbii române este definit ca:

- un contract prin care una dintre părți transmite celeilalte proprietatea unui bun material fără să primească ceva în schimb;
- act prin care o persoană dăruiește altei persoane sau unei instituții un lucru fără a primi ceva în schimb;
- act juridic care consfințește o donație;

- bun material transmis prin donație [7].

Din punct de vedere juridic contractul de donație este reglementat de către Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107/2002 care stabilește raporturile civile ce trebuie respectate în legătură cu acest contract (art. 1198–1212). La încheierea unui contract de donație se ține cont de modalitățile de încheiere a acestuia și anume:

↳ **forma scrisă** – trebuie să fie încheiate în scris actele juridice dintre persoanele juridice, dintre persoanele juridice și persoanele fizice și dintre persoanele fizice dacă valoarea obiectului actului juridic depășește 1000 de lei, iar în cazurile prevăzute de lege, indiferent de valoarea obiectului. Nerespectarea formei scrise atrage nulitatea contractului în caz că acest efect este expres prevăzut de lege sau prin acordul părților (art. 321–322 din CC);

↳ **forma autentică**– presupune că contractul se încheie în formă autentică în general. Totodată, nerespectarea formei autentice nu afectează valabilitatea contractului de donație dacă bunul donat a fost predat donatarului. Forma autentică a actului juridic este obligatorie dacă contractul are ca obiect donarea bunurilor imobile, inclusiv, această cerință fiind valabilă și conform regimului fiscal (art. 323 și 1200 din CC);

↳ **contractul de donație condiționată** – contract condiționat de îndeplinirea unei sarcini sau de realizarea unui scop filantropic. Donație, în acest caz, va constitui doar valoarea contractului care depășește cheltuielile de executare a sarcinii sau de atingere a scopului condiționat în contract (art.1204 din CC).

↳ **donația inadmisibilă** (art.1203 din CC) – sunt inadmisibile și se consideră nule donațiile:

- proprietarilor, administratorilor sau lucrătorilor din instituțiile medicale, educative, de asistență socială și din alte instituții similare din partea persoanei care se află în ele sau din partea soțului sau rudelor acesteia de până la gradul patru inclusiv. Această regulă nu se aplică în relațiile dintre rudele de până la gradul patru inclusiv;
- în relațiile dintre persoanele juridice cu scop lucrativ (comercial);
- efectuate de către persoanele juridice cu scop lucrativ în cazul în care obiect al donației îl reprezintă valorile mobiliare [8].

Entitatea poate primi cu titlu gratuit sub formă de donație active imobilizate sau stocuri.

În cazul primirii donațiilor sub formă de imobilizări se ține cont de pct. 14 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale” potrivit căruia imobilizările primite cu titlu gratuit (ca donație) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Dacă în documentele primare de intrare nu este indicată valoarea obiectului primit, atunci costul de intrare se determină prin expertiză independentă.

Costul acestor imobilizări se contabilizează potrivit unuia din următoarele variante posibile:

1) ca majorare concomitentă a imobilizărilor și a datoriilor (*veniturilor anticipate*), iar pe durata exploatării valoarea imobilizărilor amortizabile primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente în mărimea și proporția amortizării calculate;

2) ca majorare concomitentă a imobilizărilor și a *veniturilor curente*.

Varianta selectată se indică în politicile contabile ale entității.

Un tratament similar este prevăzut și în cazul primirii stocurilor cu titlu de donație. Astfel, stocurile primite cu titlu gratuit (ca donație) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare sau la valoarea justă, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Costul acestor stocuri se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor și a datoriilor (*veniturilor anticipate*). Pe măsura utilizării, valoarea stocurilor primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente.

Conform politicilor contabile costul stocurilor primite cu titlu gratuit pot fi contabilizate ca majorare concomitentă a stocurilor și a veniturilor curente (pct. 24 din SNC “Stocuri”).

În scopuri fiscale, la efectuarea donațiilor în scopuri filantropice și sponsorizare potrivit art. 36 alin. (1) din Codul fiscal al Republicii Moldova:

➤ agentul economic rezident are dreptul la deducerea oricăror donații făcute de el pe parcursul perioadei fiscale în scopuri filantropice sau de sponsorizare, dar nu mai mult de 5% din venitul impozabil;

➤ pot fi deduse, conform alin.(1) din prezentul articol, numai donațiile făcute în scopuri filantropice sau de sponsorizare în favoarea autorităților publice și instituțiilor publice specificate la art.51, a organizațiilor necomerciale specificate la art.52 alin.(1), precum și în favoarea caselor de copii de tip familial.

Totodată, potrivit art. 1 al Legii nr. 1420/2002 cu privire la filantropie și sponsorizare (în continuare - Legea) transferul de mijloace financiare și materiale, acordarea de asistență sub orice altă formă persoanelor juridice care urmăresc obținerea de profit, donațiile și contribuțiile în beneficiul partidelor politice și al altor organizații social-politice *nu se consideră* activități filantropice și de sponsorizare. Totodată, în sensul legii menționate, acordarea reciprocă de mijloace financiare și materiale între persoane fizice sau juridice nu constituie activitate filantropică și de sponsorizare.

Legea menționată prevede următoarele definiții cu referire la activitatea de filantropie și sponsorizare:

- *activitate filantropică* – transfer voluntar, imparțial, dezinteresat și necondiționat al dreptului de proprietate sau al dreptului de posesiune, folosință și de dispoziție asupra unui bun, precum și executare sau prestare dezinteresată (gratuită sau în condiții avantajoase) a lucrărilor și serviciilor de către o persoană fizică sau juridică, realizate în scopurile prevăzute la art. 2;
- *activitate de sponsorizare* – transfer al dreptului de proprietate asupra unei sume de bani sau a altor bunuri în baza unui act juridic prin care părțile convin cu privire la susținerea unor activități cu scop nelucrative, desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării, în schimbul unor beneficii stabilite de părți;
- *filantrop* – persoană fizică sau juridică care desfășoară activitate filantropică în scopurile prevăzute la art. 2;
- *sponsor* – persoană fizică sau juridică care desfășoară activitate de sponsorizare în scopurile prevăzute la art. 3.

Dintre beneficiarii ai filantropiei sau sponsorizării fac parte:

- a) organizațiile necomerciale;
- b) instituțiile publice (medico-sanitare, de asistență socială, de învățământ);
- c) autoritățile administrației publice locale de nivelul întâi și al doilea;
- d) întreprinderile sociale;
- e) întreprinderile sociale de inserție;
- f) cultele religioase și părțile componente ale acestora.

În cazul efectuării donațiilor în scopuri de filantropie acestea trebuie să fie efectuate în concordanță cu scopurile prevăzute de art. 2 din Legea nr. 1420/2002 care constau în susținerea educației și instruirii persoanelor, difuzării și acumulării de cunoștințe; științei, culturii și artei; sportului, educației fizice, turismului social, cultural și sportiv; ocrotirii sănătății; protecției sociale a persoanelor cu dizabilități, precum și a altor persoane și grupuri defavorizate, ajutorării victimelor războaielor, ale conflictelor sociale și interetnice, ale calamităților naturale, ale epidemiilor, ale catastrofelor ecologice sau de altă natură etc.

La efectuarea donațiilor în scopuri de sponsorizare se ține cont de faptul că:

1) sponsorizarea trebuie să fie efectuată în scopurile prevăzute de art. 3 din Legea nr. 1420/2002. Totodată potrivit Legii Nr. 182 din 07.07.2022 pentru modificarea Legii cu privire la filantropie și sponsorizare amenajarea străzilor, parcurilor și altor locuri publice nu se atribuie la activitatea de sponsorizare;

2) mijloacele financiare și materiale donate de sponsori organizațiilor filantropice sunt utilizate numai în scopuri de binefacere și nu pot fi folosite la întreținerea acestor organizații;

3) activitatea de sponsorizare nu se poate desfășura prin utilizare de mijloace obținute din buget;

4) în cazul sponsorizării cu bunuri materiale, acestea vor fi evaluate în contractul de sponsorizare la valoarea lor reală din momentul transmiterii către beneficiar.

Conform alin. (3<sup>1</sup>) art. 90<sup>1</sup> din Codul fiscal persoanele specificate la art.90 rețin și achită la buget un impozit în mărime de 6% din mărimea sumei mijloacelor bănești donate persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător (din Codul fiscal. Astfel, donațiile de mijloace bănești în favoarea persoanelor fizice presupune reținerea impozitului pe venit la sursa de plată.

Cu referire la taxa pe valoarea adăugată (TVA), în contextul art. 99 alin. (4) din Codul fiscal, mărfurile, serviciile, livrate subiectului impozabil pentru desfășurarea activității sale de întreprinzător, care ulterior au fost transmise fără plată altor persoane se consideră livrare impozabilă efectuată de către acest subiect. Valoarea impozabilă a livrării menționate constituie valoarea achitată de către subiect pentru livrarea destinată desfășurării activității sale de întreprinzător.

Ținând cont că donațiile de mărfuri, servicii sunt fără plată acestea cad sub incidența TVA cu obligația calculării acesteia de la valoarea de piață. Totodată potrivit alin. (6) din articolul menționat, valoarea de piață a livrării impozabile nu trebuie să fie mai mică decât costul vânzărilor ei.

De menționat că **preț de piață, valoare de piață** – prețul mărfii, serviciului, format prin interacțiunea cererii și ofertei pe piața comerțului cu ridicata a mărfurilor, serviciilor identice, iar în cazul lipsei mărfurilor, serviciilor identice – în urma tranzacțiilor încheiate între persoanele ce nu sânt coproprietari sau persoane interdependente pe piața respectivă a comerțului cu ridicata.

Drept *surse de informație* despre prețurile de piață, la momentul încheierii tranzacției, servesc:

a) **informația organelor de stat de statistică și a organelor care reglementează formarea prețurilor**; iar în cazul lipsei acesteia –

b) informația despre prețurile de piață, publicată în **presă sau adusă la cunoștința opiniei publice prin intermediul mijloacelor de informare în masă**; iar în cazul lipsei acesteia –

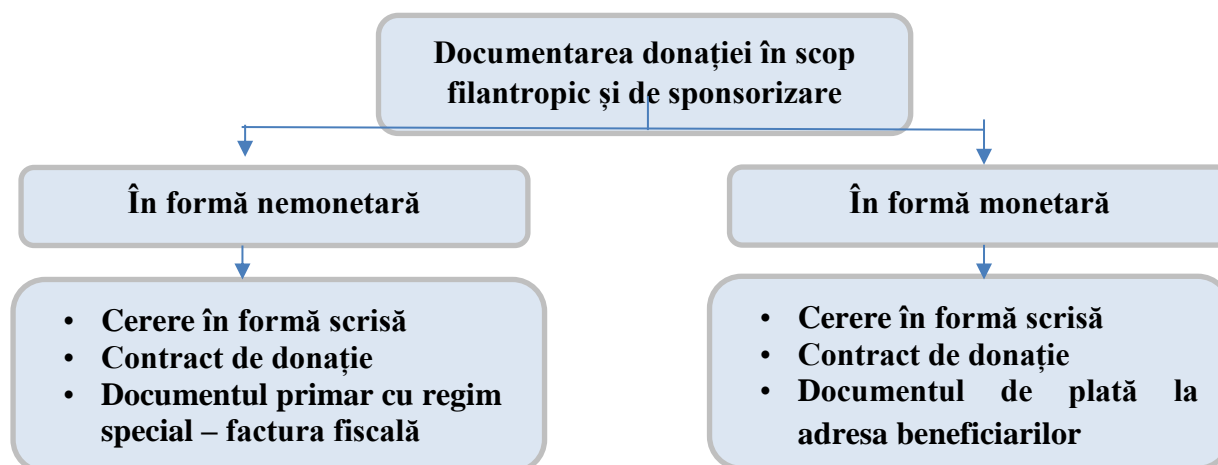
c) **informația oficială și/sau dată publicității despre cotările bursiere** (tranzacțiile care au avut loc) la bursa cea mai apropiată de sediul (domiciliul) vânzătorului (cumpărătorului), iar în cazul lipsei tranzacțiilor la bursa menționată ori comercializării (procurării) la o altă bursă – informația despre cotările bursiere ce au avut loc la această altă bursă, precum și **informația despre cotările valorilor mobiliare de stat și ale obligațiunilor de stat**.

Contribuabilul are dreptul să prezinte Serviciului Fiscal de Stat informația, din **alte surse, despre prețurile de piață la momentul transmiterii mărfurilor, serviciilor**, iar Serviciul Fiscal de Stat are dreptul să folosească informația prezentată dacă există motive de a o considera veridică (art. 5 alin. (26) din Codul fiscal).

În cazul în care agentul economic efectuează livrare de mărfuri în scopuri filantropice sau de sponsorizare, conform prevederilor art. 1 alin. (1) și alin.(2) din Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, livrarea respectivă nu se referă la desfășurarea activității de întreprinzător a agentului economic și respectiv suma TVA aferentă acestor livrări de mărfuri nu se deduce în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (8) din Codul fiscal. Totodată la aprecierea mărimii donației permisă la deducere în scopuri fiscale conform art. 36 alin.(1) din Codul fiscal, urmează de a fi luată în considerație și suma TVA aferentă procurărilor utilizate pentru efectuarea donațiilor.

Donațiile în scopuri filantropice sau de sponsorizare pot fi efectuate atât în formă bănească, cât și nebănească. Agenții economici care pe parcursul perioadei fiscale au efectuat donații în scopuri filantropice sau de sponsorizare trebuie să confirme cheltuielile suportate pentru a primi dreptul de a deduce aceste cheltuieli.

În funcție de forma donației la documentarea acestora tranzacții entitatea trebuie să dețină un set de documente în modul prevăzut mai jos (figura 1).



**Figura 1. Formele donațiilor în scop filantropic și de sponsorizare și documentarea acestora**

*Sursa: elaborat de autor în baza [6]*

În contextul celor menționate, conchidem că pentru ca donațiile să fie atribuite la donații în scopuri filantropice sau de sponsorizare acestea trebuie efectuate în favoarea entităților stabilite în art. 36 alin. (2) din Codul fiscal și să corespundă scopurilor prevăzute la art. 2 și 3 din Legea nr. 1420-XV din 31 octombrie 2002 cu privire la filantropie și sponsorizare, precum și să fie documentate în modul prevăzut de legislație.

În cazul în care nu se respectă condițiile date, entitatea nu va putea beneficia de deducerea cheltuielilor de filantropie și sponsorizare în mărime de 5% din venitul impozabil, în modul stabilit de art. 36 alin. (1) din Codul fiscal.

**Exemplu.** În luna martie 2023 entitatea a primit gratuit mărfuri de la nerezident în baza invoice-ului în valoare de 25.000 lei cu destinația „fără plata”. Serviciul Vamal a calculat proceduri vamale - 195 lei, taxa vamală – 2800 lei și suma TVA la import - 7600 lei. Costurile de transport au constituit 5000 lei. Conform politicilor contabile, entitatea recunoaște inițial stocurile primite cu titlu gratuit ca venituri curente.

Marfa importată a fost livrată cu titlu gratuit către o casă de copii de tip familial. Valoarea de piață indicată în factura fiscală constituie 35000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea va contabiliza:

**Tabelul 1**

**Înregistrările contabile privind operațiunile contabile legate de primirea mărfurilor cu titlu gratuit și livrarea ulterioară a acestora**

| Nr. ord | Conținutul operațiunii economice  | Suma, lei | Corespondența conturilor |          |
|---------|---|-----------|--------------------------|----------|
|         |   |           | Dt                       | Ct       |
| 1.      | Reflectarea costurilor de transportare aferente mărfurilor primite cu titlu gratuit (donație) | 5000      | 217                      | 521      |
| 2.      | Reflectarea taxei pentru proceduri vamale   | 195       | 217                      | 234, 544 |
| 3.      | Reflectarea taxei vamale aferente mărfurilor primite cu titlu gratuit (donație)               | 2800      | 217                      | 234, 544 |
| 4.      | Deducerea sumei TVA la importul mărfurilor  | 7600      | 534                      | 234, 544 |

|    |   |        |     |     |
|----|---|--------|-----|-----|
| 5. | Reflectarea valorii mărfurilor primite cu titlu gratuit de la nerezident și indicate în invoice (furnizorul a indicat valoarea cu mențiunea - fără plată) | 25000  | 217 | 521 |
| 6. | Trecerea valorii mărfii primite cu titlu gratuit de la nerezident la veniturile perioadei   | 25 000 | 521 | 612 |
| 7. | Transmiterea ulterioară a mărfii cu titlu gratuit la valoarea contabilă (5 000 lei +195 lei + 2 800 lei + 25 000 lei)                                     | 32 995 | 713 | 217 |
| 8. | Reflectarea TVA aferentă mărfii transmise ca donație de la valoarea de piață (35000 x 20%)  | 7 000  | 714 | 534 |
| 9. | Achitarea sumei TVA bugetului   | 7 000  | 534 | 242 |

În baza datelor din exemplu, se observă că costul de intrare al mărfii importate cu titlu gratuit (donație) se determină în baza datelor indicate în documentele de însoțire (invoice, transport, vamale). La livrarea ulterioară cu titlu de donație a mărfii se va perfecta factura fiscală cu mențiunea “cu titlu de donație” și prețul de piață, fără TVA. Suma TVA nu se indică în factura fiscală. Totodată, după cum s-a menționat, TVA se restabilește la buget, dat fiind faptul că serviciile prestate în scopuri filantropice nu fac parte din activitatea de întreprinzător, scopul căreia este obținerea de venituri. Astfel, suma TVA urmează a fi reflectată suplimentar prin notă contabilă și achitată la buget în conformitate cu prevederile art. 99 alin. (4) din Codul fiscal.

#### **Concluzii/Conclusion**

Cadrul legal din RM privind donațiile este destul de complex și în mare parte nu încurajează efectuarea acestora de către agenții economici și totodată impune un șir de cerințe privind documentarea, statutul beneficiarilor în vederea deducerii cheltuielilor aferente în scopuri fiscale. La nivel legislativ nu este stipulat expres la ce valoare urmează a fi reflectată în factura fiscală în cazul donațiilor /donațiilor în scopuri de filantropie: la costul efectiv al bunurilor/serviciilor donate sau la valoarea de piață,

Atât donațiile în scopuri de filantropie sau sponsorizare, cât și în alte donații în partea ce ține de obiectul impunerii cu TVA sunt tratate diferit, deși ambele nu reprezintă rezultat al activității de întreprinzător. Totodată, donațiile în scopuri de filantropie sau sponsorizare nu sunt supuse TVA, astfel valoarea TVA nu trebuie indicată în factura fiscală. Cu toate acestea, suma TVA se calculează bugetului pe motiv ca aceste bunuri nu au fost folosite în scopurile activității de întreprinzător.

Pentru donator transmiterea gratuită a bunurilor se reflectă în contabilitate la valoarea contabilă, indiferent de suma indicată în factura fiscală. Cu toate acestea, valoarea care trebuie să se indice în factura fiscală este importantă pentru beneficiar, în funcție de tipul bunului primit (mijloc fix, obiecte de mică valoare și scurtă durată etc.).

Considerăm că în contractul de donație, părțile trebuie să stabilească prevederi distincte cu privire la valoarea activului donat. De menționat că art. 3 din Lege prevede că, dacă sponsorizarea se realizează prin furnizarea de bunuri, atunci în contractul de sponsorizare valoarea reală a acestor valori trebuie determinată la momentul transferului lor către beneficiar. Un tratament similar ar putea fi prevăzut și în cazul contractului de donație.

#### **Bibliografie/ Bibliography**

1. Codul civil al Republicii Moldova Nr. 1107 din 06.06.2002. cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 66-75 republicat din 01.03.2019. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=112573&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=112573&lang=ro)
2. Codul fiscal al Republicii Moldova Nr. 1163 din 24 aprilie 1997 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 62 din 18.09.1997. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=136062&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136062&lang=ro#)

3. Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 1-6 din 05.01.2018. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=125231&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro)
4. Standardele Naționale de Contabilitate aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 118 din 22.10.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 233-237 din 22.10.2013. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131868&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#)
5. Planul general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 119/2013 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 233-237 din 22.10.2013. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=130818&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130818&lang=ro#)
6. Hotărâre de Guvern cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit Nr. 693 din 11.07.2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 295-308 din 10.08.2018. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131783&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131783&lang=ro#)
7. Dicționarul explicativ al limbii române. [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=131783&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131783&lang=ro#)
8. Șpac G. Prisacar T. Aspecte organizaționale și fiscale privind donațiile filantropice. În: *Contabilitate și audit*. Nr. 5, 2020.
9. Țugulschi I. Noile Impozitarea serviciilor prestate în scopuri filantropice. În: *Contabilitate și audit*. Nr. 3, 2022.