

ASPECTE PROBLEMATICE PRIVIND CONTABILITATEA ȘI IMPOZITAREA
SANȚIUNILOR ECONOMICE

PROBLEMATIC ASPECTS OF ACCOUNTING AND TAXATION OF ECONOMIC
SANCTIONS

Alexandru NEDERITA

Academia de Studii Economice din Moldova

E-mail: nederita.alexandru@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9980-8808>

Abstract. In the process of carrying out the entrepreneur's activity may occur cases of non-fulfillment of contractual obligations, which are manifested by: non-compliance with the terms of delivery of goods and payment of claims and debts; provision of non-compliant goods/services; damage of the goods received under leasing etc.

This paper investigates the main problems related to the accounting and taxation of economic sanctions in the case when the contractual clauses are violated by other entities and individuals or by the entity itself. Particularly, in the research are examined the methodological and applicative aspects concerning the ways of recognition and evaluation of commercial sanctions, documentation and reflection in the accounting accounts of the operations of calculation, payment and canceling of the sanctions and presentation of the related information in the financial statements.

There are also analyzed the particularities of the expenses deduction, the taxation of revenues and the application of the value added tax, recorded as a result of the sanctions application for the violation of the commercial contracts clauses.

In the research were used fundamental scientific methods - analysis, synthesis, induction, deduction, as well as accounting specific procedures - recognition, evaluation, documents elaboration, generalization of information on economic sanctions in accounting accounts and financial statements. The results of the investigations include recommendations on improving the accounting and taxation of economic sanctions that will ensure a higher degree of veracity, transparency and comparability of accounting information, as well as the correctness of indicators in the tax returns.

Keywords: economic sanctions, commercial contracts, expenses, revenues, financial statements, tax returns.

JEL Classification: M41, F51

Introducere

În procesul desfășurării activității de întreprinzător pot apărea cazuri de încălcare a clauzelor contractelor comerciale care, în principal, se manifestă prin:

- nerespectarea termenelor de livrare a bunurilor și de achitare a creanțelor și datoriilor;
- furnizarea de bunuri și/sau de servicii neconforme;
- deteriorarea bunurilor primite în leasing (arendă, locațiune) etc.

În urma acestor încălcări pot fi impuse sancțiuni economice sub formă de penalități (amenzi) și dobânzi de întârziere. Regulile principale privind aplicarea, contabilizarea și impozitarea sancțiunilor sunt reglementate de prevederile Codului civil [1], Legii privind taxa de stat [2], Legii contabilității și raportării financiare [3], SNC „Creanțe și investiții financiare” [4], SNC „Capital propriu și datorii” [5], SNC „Cheltuieli” [6] și Codului fiscal [7]. Unele explicații ale Serviciului Fiscal de Stat privind impozitarea sancțiunilor economice sunt expuse în Baza generalizată a practicii fiscale [8]. Totodată, anumite aspecte ale contabilității și impozitării sancțiunilor nu sunt prevăzute în actele normative în vigoare. Astfel, aceste reglementări nu conțin prevederi clare aferente contabilizării operațiunilor de

calculare, de achitare și de anulare a sancțiunilor, precum și de impozitare a veniturilor și cheltuielilor recunoscute în urma aplicării sancțiunilor sus-menționate. În plus, necesită reglementare și modul de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în cazul impunerii de sancțiuni economice.

De remarcat, că actele normative actuale reglementează doar modul general de aplicare, de contabilizare și de impozitare a sancțiunilor. Ca urmare, în practică, sancțiunile sunt calculate, contabilizate și impozitate în mod diferit și nu întotdeauna corect, ceea ce generează erori la determinarea indicatorilor din situațiile financiare, declarației VEN12 și a altor dări de seamă fiscale. Unele aspecte contabile și fiscale ale sancțiunilor sunt investigate în diverse studii ale specialiștilor-practicieni și savanților din Republica Moldova. În particular, anumite aspecte fiscale aferente sancțiunilor economice sunt abordate în articolul lui Slobodeanu S. (2025), în care se recomandă modalitatea de impozitare a sancțiunilor și de reflectare a sumelor acestora în Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VEN12) [9]. Problemele contabilizării sancțiunilor sunt examinate în articolul Nederița A., Apostu A. (2023), în care autorii abordează modalitățile de evidență a sancțiunilor aplicate în cazurile în care clauzele contractuale sunt încălcate de alte entități și persoane sau de însăși entitatea [10].

În lucrările sus-menționate sunt investigate doar anumite aspecte practice ale contabilității și impozitării sancțiunilor. Totodată, lipsesc cercetări complexe aferente contabilizării și impozitării sancțiunilor în funcție de caracterul și modul de aplicare a acestora. În acest context, investigarea multilaterală a aspectelor contabile și fiscale ale operațiunilor cu sancțiunile este actuală și prezintă interes atât din punct de vedere teoretic cât și aplicativ.

În prezentul articol sunt investigate principalele probleme aferente calculării, contabilizării și impozitării care se referă la:

- recunoașterea și evaluarea sancțiunilor;
- perfectarea documentară a sancțiunilor;
- contabilizarea taxei de stat și a cheltuielilor de judecată;
- reflectarea în conturile contabile a operațiunilor de calculare, de recuperare și de anulare a sancțiunilor;
- impozitarea sancțiunilor.

Scopul cercetării constă în examinarea complexă problemelor contabile și fiscale aferente operațiunilor cu sancțiunile economice și formularea recomandărilor privind soluționarea acestora în conformitate cu prevederile actelor normative în vigoare și practicele internaționale.

Metodele aplicate

În procesul realizării acestui studiu au fost utilizate abordările generale și specifice aferente recunoașterii, evaluării, reflectării în conturile contabile și impozitării sancțiunilor.

Cercetarea se bazează pe metodele fundamentale de cunoaștere a materiei, fenomenelor și proceselor - analiza, sinteza, inducția, deducția, precum și metodele caracteristice disciplinelor economice – observarea, compararea, selectarea, gruparea etc. De asemenea, au fost analizate reglementările contabile și fiscale naționale aferente operațiunilor de calculare, de recuperare și de anulare a sancțiunilor, precum și rezultatele investigațiilor specialiștilor autohtoni în domeniul contabilității și fiscalității.

Metodele de cercetare utilizate în procesul investigării au permis abordarea subiectului cercetării sub aspect complex în corelație cu alte fapte economice, în special, cu tranzacțiile aferente livrărilor și procurărilor de bunuri și servicii.

Conținut de bază

Recunoașterea și evaluarea constituie problemele fundamentale ale contabilității oricăror fapte economice, inclusiv a sancțiunilor economice. La recunoașterea și evaluarea sancțiunilor este necesar să se țină cont de prevederile Codului civil și SNC. Astfel, în conformitate cu prevederile Codului civil, în cazul în care debitorul nu își execută obligația, creditorul poate, în condițiile legii și, după caz, ale contractului, la alegerea sa, să ceară plata de despăgubiri pentru prejudiciul suferit prin neexecutare. Neexecutarea obligației înseamnă orice abatere, cu sau fără justificare, de la executarea corespunzătoare a obligației și include neexecutarea totală sau parțială a obligației, executarea necorespunzătoare sau cu întârziere a obligației [1, art. 901].

În cazul neexecutării obligației, debitorul urmează să remită creditorului o sumă de bani sau un alt bun (penalitate). Penalitatea poate fi stipulată în mărime fixă sau sub forma unei cote din valoarea obligației garantate prin clauza penală sau a părții neexecutate, inclusiv sub forma unei dobânzi de întârziere [1, art. 947].

Dobânda de întârziere aplicabilă obligațiilor pecuniare, are drept scop de a disciplina debitorul în executarea obligației, precum și de a repara prejudiciul și a sancționa debitorul pentru neexecutarea la termen a obligației sale [1, art. 942]. Rata acestei dobânzi, este egală cu rata prevăzută în Codul civil [1, art. 874] plus 5 puncte procentuale pe an, în cazul în care debitorul este un consumator, sau 9 puncte procentuale pe an, în celelalte cazuri. Dacă înainte de scadență obligația pecuniară era purtătoare de dobândă prevăzută de contract, în scopul determinării ratei dobânzii de întârziere, creditorul poate înlocui rata calculată conform Codului civil cu rata dobânzii prevăzute de contract. SNC și alte acte normative nu reglementează, în mod special, criteriile de recunoaștere și modalitățile de evaluare a sancțiunilor. După părerea noastră, sancțiunile urmează a fi constatate conform contabilității de angajamente și în baza principiului prudenței în perioadă de gestiune în care au fost recunoscute de către entitățile și persoanele care au încălcat clauzele contractuale (debitori/creditori) sau au fost adjudecate de către instanța judecătorească.

Modul de evaluare a sancțiunilor este condiționat de faptul dacă acestea sunt recuperate de către debitor/creditor în bază benevolă sau prin instanța judecătorească. În cazul recuperării benevole a sancțiunilor în componența acestora se includ doar amenzile și dobânzile de întârziere. La recuperarea forțată a sancțiunilor, în afară de elementele menționate mai sus, suma acestora trebuie să includă și cheltuielile de judecată la care, de regulă, se referă:

- taxa de stat, care se determină conform legislației în vigoare;
- onorariile avocaților, care se calculează în baza documentelor de plată;
- valoarea serviciilor de evaluare a prejudiciului cauzat entității și/sau creditorilor.

În conformitate cu Legea contabilității și raportări financiare, toate faptele economice, inclusiv cele aferente sancțiunilor economice, trebuie să fie justificate prin documente contabile [3, art. 11]. Actualmente, actele normative nu stabilesc în mod explicit nomenclatorul și conținutul documentelor necesare pentru contabilizarea sancțiunilor sus-menționate. În acest context, considerăm că drept temei pentru reflectarea în contabilitate a sancțiunilor pot servi următoarele documente:

- acordul bilateral semnat de entitate și debitor/creditor;
- hotărârea instanței judecătorești;
- nota contabilă.

Înainte de încheierea acordului bilateral sau intentarea acțiunii în instanța judecătorească, entitatea, de regulă, emite o somație în adresa debitorului sau un alt document care confirmă încălcarea obligațiilor contractuale și stabilește suma sancțiunilor.

Sumele sancțiunilor aplicate și confirmate documentar urmează a fi reflectate în conturile contabile. Pornind de la prevederile reglementărilor contabile naționale, sumele sancțiunilor recunoscute de către alte entități și persoane se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente [4, pct. 35], iar sumele sancțiunilor ce urmează a fi achitate altor entități și persoane – ca majorare a cheltuielilor și datoriilor curente [5, pct. 66]. Aceste sancțiuni se recomandă să fie recunoscute respectiv drept alte venituri (în contul 612) sau alte cheltuieli (în contul 714) din activitatea operațională. Cheltuielile de judecată aferente sancțiunilor se includ în componența cheltuielilor administrative [6, anexa nr. 3]. În cazul în care entitatea constituie provizioane privind litigiile, suma sancțiunilor se recuperează pe seama acestora. Aceste provizioane se formează la data raportării în mărimea estimată a sancțiunilor, cu includerea cheltuielilor de judecată ce urmează a fi recuperate creditorilor.

Recuperarea forțată a sancțiunilor prin instanța judecătorească are loc în cazul în care debitorul sau entitatea însăși refuză să recunoască sancțiunile respective. Până la pronunțarea hotărârii instanței judecătorești, sumele pretențiilor înaintate altor entități și persoane sau acceptate de către entitate pot fi reflectate respectiv în unul din conturile extrabilanțiere 920 „Creanțe contingente” sau 921 „Creanțe contingente”.

La depunerea cererii în instanța judecătorească, entitatea este obligată să plătească taxa de stat al cărei cuantum este prevăzut în Legea privind taxa de stat [2, art. 3]. De exemplu, taxa de stat pentru examinarea cererilor de chemare în judecată privind litigiile cu caracter patrimonial constituie 3 % din valoarea acțiunii sau din suma încasată, dar nu mai puțin de 150 de lei și nu mai mult de 25 000 de lei de la persoanele fizice și nu mai puțin de 270 de lei și nu mai mult de 50 000 de lei de la persoanele juridice. Achitarea taxei de stat prin transfer se confirmă prin ordinul de plată, iar în numerar – printr-o chitanță a formularului stabilit, care este eliberat plătitorului de către bancă.

Este necesar de menționat că unii specialiști recomandă reflectarea taxei de stat în componența cheltuielilor anticipate (în contul 261), urmată de anularea altor creanțe – dacă creanța a fost satisfăcută (în contul 234) sau în componența cheltuielilor administrative – dacă creanța nu a fost satisfăcută sau a fost parțial satisfăcută (în contul 713). În opinia noastră, acest tratament al taxei menționate mai sus contravine prevederilor SNC „Cheltuieli” privind definirea și recunoașterea cheltuielilor, precum și principiului prudenței, întrucât, înainte de decizia instanței judecătorești, suma taxei de stat este inclusă în componența activelor entității, ceea ce duce la supraevaluarea lor.

În cazul în care instanța judecătorească a refuzat să satisfacă cererea debitorului sau creditorului, în contabilitate se va reflecta doar decontarea creanțelor sau datoriilor contingente, din evidența extrabilanțieră.

În unele cazuri, entitatea nu poate încasa de la debitor sancțiunile și cheltuielile de judecată pe motiv că debitorul nu are bunuri ori venituri sau bunurile lui nu sunt suficiente pentru satisfacerea creanțelor. În astfel de situații, procedura de executare a hotărârii instanței judecătorești încetează în baza încheierii executorului judecătoresc, iar sumele creanțelor/datoriilor care nu pot fi încasate/achitate se decontează la alte cheltuieli/venituri din activitatea operațională. Sumele creanțelor și datoriilor aferente sancțiunilor nerecuperate decontate la cheltuielile și veniturile se impozitează conform Codului fiscal pe principii generale [7, art. 5 și 18].

Instanța judecătorească poate să satisfacă integral sau parțial cererea entității ori să o respingă.

În cazul în care instanța judecătorească a satisfăcut integral sau parțial cererea creditorului, potrivit Codului de procedură civilă al Republicii Moldova, instanța judecătorească obligă partea care a pierdut procesul să plătească, la cerere, părții care a avut câștig de cauză cheltuielile de judecată [11, art. 94]. Dacă acțiunea reclamantului a fost admisă parțial, acestuia i se compensează cheltuielile de judecată proporțional părții admise din pretenții, iar pârâtului – proporțional părții respinse din pretențiile reclamantului (costurile asistenței juridice; taxa de stat; cheltuielile de deplasare și alte cheltuieli specificate în hotărâre).

În acest caz, după intrarea în vigoare a hotărârii judecătorești definitive și irevocabile în favoarea entității, suma cheltuielilor de judecată ce urmează a fi recuperată de către debitor se înregistrează în componența altor venituri sau cheltuieli din activitatea operațională.

Sumele sancțiunilor și compensațiilor cheltuielilor de judecată recunoscute în contabilitate ca venituri și cheltuieli curente urmează a fi luate în calcul la determinarea venitului impozabil pe principii generale. Cheltuielile aferente taxei de stat urmează a fi recunoscute ca deduceri în scopuri fiscale conform prevederilor Codului fiscal, cu condiția că entitatea va putea confirma documentar că cheltuielile respective au fost suportate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător [7, art. 24]. Conform explicațiilor Serviciului Fiscal de Stat, pentru confirmarea faptului că cheltuielile aferente taxei de stat au fost suportate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător, drept temei pot servi încheierea instanței judecătorești, precum și ordinul de plată a taxei de stat.

În ceea ce privește aplicarea taxei pe valoarea adăugată asupra sancțiunilor, este de remarcat că, potrivit prevederilor Codului fiscal operațiunile cu sancțiunile nu corespund definiției de livrare de mărfuri sau servicii [7, art. 93]. Astfel, calcularea sancțiunilor nu reprezintă o livrare impozabilă cu taxa sus-menționată și, prin urmare, pentru această operațiune nu urmează a fi întocmită factura fiscală.

Concluzii

Nerespectarea clauzelor contractelor comerciale generează sancțiuni sub formă de amenzi și dobânzi de întârziere. Actele normative nu reglementează suficient regulile de aplicare, de contabilizare și de

impozitare a sancțiunilor. Problemele contabilității și impozitării sancțiunilor nu sunt investigate sub aspect complex în literatura de specialitate. Ca urmare, entitățile autohtone se confruntă cu dificultăți în cazul stabilirii componenței, recunoașterii, perfectării documentare, contabilizării și impozitării sancțiunilor.

În componența sancțiunilor se recomandă să fie incluse nu doar sumele amenzilor și penalităților prevăzute de contractele comerciale ci și cheltuielile de judecată (cum a fi taxa de Stat, onorariile avocaților, valoarea serviciilor de expertiză etc.).

Sancțiunile urmează a fi recunoscute conform contabilității de angajamente, ținând cont de principiul prudenței, adică în cazul în care entitatea are o certitudine întemeiată că beneficiile economice aferente sancțiunilor vor fi încasate sau achitate de către entitate.

După părerea noastră, sancțiunile ce urmează a fi încasate de la alte entități trebuie să fie înregistrate în componența altor venituri din activitatea operațională, iar sancțiunile ce urmează a fi achitate – altor cheltuieli din activitatea operațională. Totodată, cheltuielile de judecată recuperate de către entitate trebuie să fie înregistrate în componența cheltuielilor administrative.

Sancțiunile aplicate pentru încălcarea obligațiilor contractuale urmează a fi recunoscute în scopuri fiscale respectiv drept deduceri și surse impozabile de venit pe principii generale deoarece cheltuielile și veniturile aferente acestora sunt suportate în cadrul activității de întreprinzător. Totodată, sancțiunile aplicate nu trebuie să fie impozitate cu taxa pe valoarea adăugată fiindcă acestea nu corespund prevederilor Codului fiscal privind livrările impozabile.

Bibliografie

1. Codul civil nr. 1107/2002. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=112573&lang=ro
2. Legea privind taxa de stat nr. 1216/1992. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=112693&lang=ro
3. Legea contabilității și raportări financiare nr. 287/2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
4. SNC „Creanțe și investiții financiare”. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130803&lang=ro
5. SNC „Capital propriu și datorii”. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130803&lang=ro
6. SNC „Cheltuieli”. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130803&lang=ro
7. Codul fiscal nr. 1163/1997. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=138283&lang=ro
8. Baza generalizată a practicii fiscale, răspunsurile 28.15.54, 28.7.4 și 29.1.3.1.22. Disponibil: <https://sfs.md/ro/baza-generalizata-a-practicii-fiscale>
9. Slobodeanu, S., 2025. Completarea Declarației VEN12 pe anul 2024: pas cu pas. *Contabilitate și audit* (2), pp. 46-75.
10. Nedeița, A., Apostu, A., 2023. Aspecte privind contabilizarea și impozitarea sancțiunilor pentru încălcarea contractelor comerciale. *Contabilitate și audit* (11), pp. 29-34.
11. Codul de procedură civilă al Republicii Moldova nr. 225/2003. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110220&lang=ro