

**FISCALITATEA DE MEDIU ȘI IMPLICAȚIILE CONTABILE ÎN
REPUBLICA MOLDOVA**

**ENVIRONMENTAL TAXATION AND THE RELATED ACCOUNTING IMPLICATIONS
IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA**

GRAUR Anatol

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

E-mail: graur.anatol@ase.md

ORCID ID: 0000-0003-0466-5627

Abstract. The amendments introduced by Law No. 283 of 5 December 2024 to Law No. 1540/1998 on payment for environmental pollution, which entered into force on 1 January 2025, affected the tax regime applicable to the levy on goods that cause environmental pollution during their use and generated direct effects on accounting records. This article examines these legislative changes not only from a fiscal perspective, but also through the lens of their accounting implications. It analyzes the tax regime applicable to polluting goods and packaging, the way in which the tax reduction related to extended producer responsibility (EPR) is applied, the difficulty of separating environment-related expenses from other categories in accounting, and the absence of an adjusted methodological framework. The article also includes comparative tables and proposals regarding the adjustment of accounting policies and the development of methodological recommendations.

Cuvinte-cheie: taxa de poluare, responsabilitate extinsă a producătorului, contabilitate ecologică, forma POLMED 25, cheltuieli de mediu, politici contabile.

Introducere

Tema fiscalității de mediu este actuală în Republica Moldova. Acest fapt se datorează nu doar faptului că protecția mediului a devenit un subiect tot mai discutabil public, dar și pentru că reglementările aplicabile sunt în schimbare mereu, iar aceste schimbări au produs efecte directe asupra entităților. Un moment important, în acest sens, îl reprezintă publicarea Legii nr. 283 din 5 decembrie 2024, prin care s-au modificat prevederile aferente Legii nr. 1540/1998 privind plata pentru poluarea mediului. Deși nu e prima schimbare în acest domeniu, de această dată nu a fost vorba despre simple ajustări de text. Modificările au avut o arie mai largă și au vizat mecanismul de aplicare a taxei pentru mărfurile care, în procesul utilizării, cauzează poluarea mediului.

Un moment important este redefinirea subiecților impunerii. A fost eliminată referința la pozițiile tarifare ca element de calificare a ambalajelor. A fost introdus formularul POLMED25, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 10 din 28 ianuarie 2025, iar pentru anumite categorii de contribuabili a fost ajustat și termenul de depunere a dării de seamă [3]. Toate aceste modificări au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2025, prin derogare expresă de la art. 56 alin. (2) din Legea nr. 100/2017 cu privire la actele normative [5].

Reacția entităților a fost legată de datoria fiscală: cine datorează taxa, cum se calculează, ce formular se completează, în ce termen se declară. Mai puțin vizibilă a rămas însă problema contabilă, deși ea este la fel de importantă. Orice datorie față de buget nouă sau reformulată trebuie să își găsească locul și în abordarea contabilă. Ea este nu doar un indicator din darea de seamă fiscală, dar afectează datoriile față de buget și poate influența cheltuielile perioadei.

Modul de aplicare al taxei pentru mărfurile care, în procesul utilizării, cauzează poluarea mediului, este reglementat de art. 11 din Legea nr. 1540/1998 privind plata pentru poluarea mediului, în redacția modificată prin Legea nr. 283/2024. Conform art. 11 alin. (1), **subiecți ai taxei** sunt persoanele juridice și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător și care se află în una dintre situațiile prevăzute de lege. În această categorie intră [1]:

- a) producătorii și importatorii de mărfuri indicate în anexa nr. 8;
- b) cumpărătorii care procură mărfuri, ambalaje, precum și mărfuri ambalate în ambalaje, prevăzute la art. 11 alin. (2), de la persoane fizice și juridice de pe teritoriul Republicii Moldova care nu au relații fiscale cu sistemul bugetar al acesteia;
- c) producătorii și importatorii care plasează pe piață produse și mărfuri ambalate în ambalaje din plastic, lemn, hârtie, carton, sticlă, metale (inclusiv aluminiu)
- d) producătorii și importatorii care plasează pe piață ambalajele de desfacere

Prin această reformulare, statul a modificat nu doar descrierea subiectului obligației fiscale, dar și logica de identificare a bunurilor supuse taxării. Începând cu anul 2025 **criteriul de calificare** nu mai este legat de poziția tarifară a ambalajului. Accentul se pune pe natura și funcția ambalajului. Este o schimbare importantă. Ea simplifică aplicarea legii și reduce dependența de clasificarea tarifară. În același timp, însă, noua redactare nu rezolvă toate dificultățile practice.

O situație mai puțin clară este cea a ambalajelor compozite. Pentru aceste cazuri, legea conține o regulă expresă. Conform art. 11 alin. (4), pentru ambalajele compozite fabricate din două sau mai multe materiale care nu pot fi separate manual, taxa se calculează în raport cu materialul principal, determinat în funcție de masă [1]. Dificultatea apare în aplicarea acestei prevederi. Legea spune după ce criteriu se stabilește materialul principal, dar nu dezvoltă procedura concretă prin care această determinare trebuie făcută în practică. Nu este prevăzută o metodă de estimare. Nu este indicat expres nici documentul justificativ care ar trebui utilizat atunci când entitatea nu dispune de date tehnice complete de la furnizor.

În practică, această lipsă de precizare poate deveni relevantă mai ales în cazul produselor importate, al ambalajelor compozite complexe sau al situațiilor în care informația tehnică nu este suficientă pentru a identifica ponderea materialelor. În așa cazuri, legea nu oferă o soluție de procedură suplimentară.

Cotele taxei pe ambalaje sunt exprimate în lei pe tona de material și rămân nemodificate prin Legea nr. 283/2024 (tabelul 1).

Tabel 1. Cotele taxei pentru ambalaje

Material ambalaj	Cota taxei (lei/tona)	Concluzii normative
Plastic	4 500	Cota cea mai ridicată și arată impactul ecologic semnificativ al plasticului
Sticlă	2 000	Cota este medie
Lemn	1 400	Acceași cotă cu metalele
Metale (inclusiv aluminiu)	1400	Cotă asemănătoare cu cea lemnului
Hartie și carton	1 000	Cota cea mai redusă

Sursa: elaborat de autor în baza art. 11 alin. (4) pct. 2) din Legea nr. 1540/1998 [1]

Un alt aspect important al regimului fiscal este momentul apariției obligației fiscale. Conform art. 11 alin. (3) din Legea nr. 1540/1998, datoria față de buget apare pentru [1]:

- **importatori** - la momentul importului
- **producătorii autohtoni**- la data plasării mărfurilor pe piață
- persoanele care procură asemenea bunuri de la subiecți care nu au relații fiscale cu bugetul Republicii Moldova, - **data procurării**.

Legea nu leagă obligația fiscală doar de existența bunului, dar de momentul în care bunul intră într-un anumit circuit economic prevăzut de lege. Deci, pentru aplicarea corectă a taxei, entitatea trebuie să identifice nu doar natura bunului, dar și momentul juridic de la care obligația devine exigibilă în sens fiscal.

Un element care trebuie evidențiat separat este baza impozabilă. Conform art. 11 alin. (5) din Legea nr. 1540/1998, pentru mărfurile prevăzute în anexa nr. 8 baza impozabilă este determinată în funcție de: *valoarea facturată, valoarea de procurare sau valoarea livrării fără TVA*. Pentru ambalajul primar din materiale plastice, compozit sau aluminiu care conține produse, calculul taxei se face în raport cu unitățile de ambalaj și cu tip de volum sau greutate prevăzută de lege [1].

Un moment important este deosebirea dintre taxa de poluare și contribuțiile financiare pentru îndeplinirea obligațiilor de responsabilitate extinsă a producătorului. Acest aspect este deseori confundat în practică. Tabelul de mai jos sintetizează diferențele de bază (tabelul 2).

Tabel 2. Aspecte comparative privind taxa de poluare și contribuții REP

Criteriu de comparație	Taxa de poluare (Legea nr. 1540/1998)	Contribuții financiare REP (Legea nr. 209/2016)
Natura juridică	Datorie fiscală și reprezintă un venit al bugetului de stat	Datorie de mediu și constituie plata către sistemul colectiv sau individual REP
Organul care administrează	Serviciul Fiscal de Stat al RM	Agentia de Mediu și sistemele colective autorizate
Formular de declarare	Forma POLMED 25 (Ordinul MF nr. 10/2025)	Raport REP către organele de mediu și/sau sistem colectiv REP
Termen de declarare	Lunar (fara REP) sau anual pana la 30 aprilie (cu REP)	Anual, conform termenelor stabilite de sistemul colectiv sau de Agentia de Mediu
Posibilitate de reducere a datoriei	Are loc o reducere proporțional cu gradul de valorificare și obiectiv propus (HG nr. 561/2020)	Nu se reduce. Datoria este legată de organizarea procesului de reciclare
Cont contabil pentru contabilizare	534 Datorii fata de buget (analitic taxa de poluare)	544 Alte datorii curente (analitic sistemul colectiv)

Sursa: elaborat de autor în baza Legii nr. 1540/1998 [1] și Legii nr. 209/2016 [2]

Un regim deosebit este prevăzut pentru entitățile care fac parte dintr-un **sistem colectiv de răspundere extinsă a producătorului** sau sunt înregistrate ca **sistem individual**. Pentru aceste entități, este legal prevăzut reducerea taxei pentru poluarea mediului în funcție de gradul de realizare a obiectivelor de valorificare ce sunt stabilite prin Hotărârea Guvernului nr. 561/2020 [8].

Mecanismul este unul proporțional. Cu cât gradul de atingere a obiectivelor de valorificare este mai mare, cu atât suma taxei datorate se reduce. În general, **taxa spre plată** se determină de la cantitatea plasată pe piață și cota legală aplicabilă, din care se micșorează partea corespunzătoare cantității valorificate prin raportare la obiectivul stabilit.

$$\text{Taxa calculată} = \text{Cantitate plasată} \times \text{Cota} - (\text{cantitate valorificată} / \text{cantitate obiectiv}) \times \text{cantitate plasată} \times \text{cota}.$$

Dacă obiectivul este atins total sau este depășit, taxa datorată este zero. Norma nu prevede calcularea unei sume negative și nici apariția unui credit fiscal.

Aceast mecanism normativ are o consecință practică importantă. Entitatea care nu face parte dintr-un sistem REP suportă datoria față de buget în mărime totală, în condițiile prevăzute de lege. Însă o entitate care activează în cadrul unui sistem colectiv sau individual beneficiază de reducerea taxei, în măsura în care realizează obiectivele de valorificare conform legii. Această diferență are efecte și în plan contabil. Regimul de calcul, momentul declarării și datoriei pot să nu coincidă la entități care desfășoară activități asemănătoare ca natură și volum. Figura 1 sintetizează modul de determinare a obligației fiscale, în funcție de aplicarea sau neaplicarea regimului REP.

Un element normativ care merită o analiză este Sistemul de Depozit pentru Ambalaje, reglementat de **Hotărârea Guvernului nr. 379 din 18 iunie 2025 [9]**. Mecanismul este bazat pe ideea unei **garanții returnabile**. La vânzarea produsului, producătorul sau comerciantul încasează de la consumator o sumă aparte cu titlu de depozit. La returnarea ambalajului suma dată se restituie. Ca mecanism este simplu, dar în plan contabil, poate crea unele întrebări. Suma încasată ca depozit nu reprezintă venit și nu este o taxă. Ea reprezintă o datorie curentă față de consumator, apărută la momentul vânzării și achitată la momentul restituirii ambalajului. Din acest cauză ea nu se reflectă nici prin conturile de venituri, nici prin contul 534 „Datorii față de buget” [7]. La returnarea ambalajului, datoria se decontează. În cazul în care ambalajul nu este returnat, tratamentul ulterior depinde de mecanismul prevăzut de sistem și de raporturile cu administratorul acestuia.

Un aspect interesant este și legătura dintre SDA și datoriile reglementate. HG nr. 379/2025 prevede că obligațiile aferente responsabilității extinse a producătorului, pentru ambalajele incluse în sistemul de depozit, se execută prin intermediul acestui sistem.

Din punct de vedere contabil, sistemul introduce un tip de operațiune care nu este reglementat în SNC actuale [6]. De aceea, pentru entitățile implicate e important ajustarea politicilor contabile pentru contabilitatea corectă a depozitelor încasate și restituite.

Analiza cadrului normativ și a modului în care acesta funcționează în practică permite identificarea unor dificultăți.

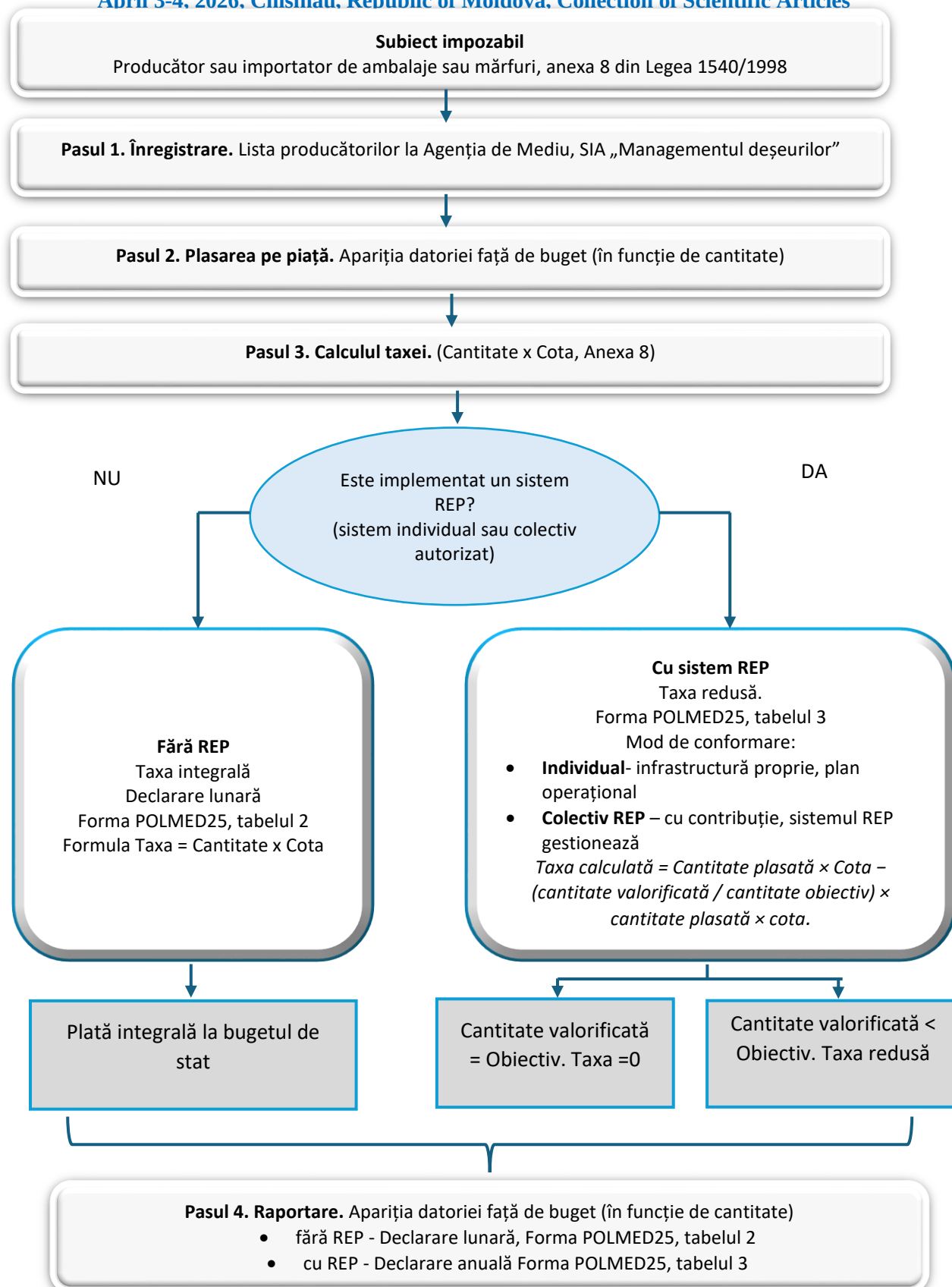


Figura 1. Mecanismul de calcul – declarare al taxei de poluare pentru ambalaje

Sursa: elaborat de autor în baza Legii nr. 1540/1998 [1] și a formei POLMED 25 [3]

Prima problemă este legată de lipsa unor **subconturi analitice distincte** pentru taxa de poluare și pentru cheltuielile aferente regimului REP. Planul general de conturi contabile nu prevede conturi

pentru datorii “ecologice”. În lipsa unei delimitări analitice clare comparația dintre entități devine mai puțin sigură.

Al doilea neajuns privește **clasificarea neuniformă a taxei de poluare în conturile de cheltuieli**. SNC referitor la cheltuieli nu dedică o categorie separată pentru cheltuielile de mediu. În unele cazuri, taxa este inclusă în cheltuieli administrative, în altele este tratată ca element al costului produsului sau de alte cheltuieli operaționale. O așa lipsă de uniformitate are efecte și influențează și structura costurilor și imaginea rezultatului financiar.

O altă deficiență este una mai sensibilă în plan practic. Este vorba despre **corelarea insuficientă dintre datele din contabilitate și cele declarate în formularul POLMED25**. Cauza principală constă în faptul că datele privind cantitățile de ambalaje plasate pe piață și cele privind valorificarea lor nu sunt centralizate într-un registru contabil separat. În practică, aceste informații se găsesc în facturi, documente de procurare, acte de livrare, rapoarte despre stocuri sau documente întocmite în cadrul sistemelor REP. Atunci când aceste date nu sunt reunite într-o evidență coerentă, apar riscuri ca valorile declarate în darea de seamă să nu coincidă cu cele din contabilitate și documentele primare. Un rol important în aplicarea practică a raportării de mediu îl are SIA-MD Sistemul informațional automatizat „Managementul deșeurilor”, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 682/2018. Prin intermediul acestuia sunt înregistrați producătorii, sunt raportate cantitățile de ambalaje plasate pe piață și sunt urmărite obiectivele de valorificare asumate. Pentru contabilitate, importanța acestui sistem este una directă. Datele raportate în SIA-MD stau la baza reducerii taxei pentru poluarea mediului în cazul entităților care fac parte dintr-un sistem colectiv REP sau sunt înregistrate individual. Deci e bine o concordanță între datele din SIA-MD, din POLMED25 și cele din contabilitate.

În practică, aceste informații nu sunt întotdeauna reunite într-un circuit unic. Datele privind ambalajele plasate pe piață se regăsesc într-o parte, raportările din sistemul de mediu în alta, iar formularul fiscal este completat separat, pe baza informațiilor transmise intern. Tocmai de aici apar diferențele dintre raportarea fiscală, evidența de mediu și contabilitate.

O soluție firească ar fi instituirea, la nivelul entității, a unui **registru intern al ambalajelor plasate pe piață**, actualizat periodic și utilizat ca bază atât pentru raportările din SIA-MD, cât și pentru completarea formularului POLMED25. Pentru ca un asemenea instrument să funcționeze consecvent, el trebuie prevăzut expres în politicile contabile ale entității. În lipsa unei astfel de reglementări interne, rămâne doar o practică utilă, dar neformalizată.

O altă dificultate derivă din **tratamentul contabil diferit generat de regimul REP aplicabil**. După cum s-a arătat deja, entitățile care aplică regimul general și cele care fac parte dintr-un sistem colectiv ori individual de REP nu întotdeauna declară datoria uniform. În consecință, pot apărea deosebiri privind recunoașterea cheltuielilor și fluxurile de numerar la entități cu aceleași activități.

A cincea neconcordanță ține de **absența unor dezvăluiri detaliate privind costurile și riscurile de mediu în notele explicative**. Reglementările contabile naționale nu au cerințe separate de raportare ecologică în situațiile financiare. Din această cauză atunci când se suportă costuri legate de taxa de poluare, valorificarea deșeurilor sau investițiile ecologice, acestea nu apar întotdeauna suficient de clar dezvăluiri.

Dintre aceste cinci probleme, cea referitoare la **corelarea dintre evidența contabilă și formularul POLMED25** e mai specială. În regimul REP formula de calcul a taxei presupune cunoașterea exactă a cantităților de ambalaje plasate pe piață și a cantităților valorificate. Aceste date trebuie nu doar estimate, ci documentate corect.

Prin urmare, problema nu rezidă doar în conținutul normelor fiscale. Ea ține și de capacitatea sistemului contabil al entității de a susține, cu date clare și verificabile, obligațiile asumate în raportarea fiscală de mediu.

În baza deficiențelor menționate anterior, pot fi formulate câteva direcții concrete de perfecționare.

Introducerea unor subconturi analitice distincte pentru taxa de poluare și pentru cheltuielile aferente regimului REP. Asemenea ajustări ar ridica transparența și comparabilitatea informației contabile. Delimitarea lor expresă în cadrul contului 534 și, după caz, în conturile de cheltuieli, ar contribui la o evidență mai clară și mai ușor de verificat.

Elaborarea unui ghid metodologic privind contabilizarea obligațiilor fiscale de mediu. Această propunere vizează preponderant Ministerului Finanțelor, în colaborare cu Ministerul Mediului. Necesitatea unui asemenea ghid este evidentă pentru că el da explicații metodologice privind abordările contabile.

Completarea și ajustare politicilor contabile ale entităților cu prevederi privind operațiunile ecologice în baza SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” [6]. Această idee ține deja de nivelul intern al entităților economice care sunt supuse taxei de poluare sau obligațiilor din cadrul regimului REP. În practică, multe dintre dificultăți nu apar doar din lipsa unor reguli detaliate, dar cauza că entitățile nu își formulează intern reguli clare privind recunoașterea, clasificarea și documentarea acestor operațiuni.

Includerea informațiilor privind costurile și riscurile de mediu în notele explicative. Această propunere poate fi realizată pe două direcții. La nivelul entităților care pot începe să prezinte asemenea informații în notele explicative, atunci când acestea sunt semnificative. La nivel normativ așa abordare ar putea fi efectuată prin completarea reglementărilor contabile, în special a standardului privind prezentarea situațiilor financiare.

Dezvoltarea unor programe de formare profesională continuă în domeniul fiscalității de mediu și al contabilității ecologice. Această direcție este mai mult spre aplicare de către asociațiile profesionale, instituțiile de învățământ superior cu profil economic și Serviciul Fiscal de Stat. În aceste condiții de modificare frecventă a regimului fiscal pregătirea profesională continuă devine esențială.

Fiscalitatea de mediu din Republica Moldova nu s-a dezvoltat separat. Ea trebuie privită în legătură cu procesul de apropiere de normele europene, asumat prin **Acordul de Asociere RM–UE** și reflectat treptat în legislația internă. În domeniul ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, ca bază normativă de comparație au fost mult timp Directiva 94/62/CE și modificările aduse acesteia prin Directiva (UE) 2018/852.

În prezent, însă, cadrul european a intrat într-o etapă nouă. A fost adoptat Regulamentul (UE) 2025/40 privind ambalajele și deșeurile de ambalaje, care a abrogat Directiva 94/62/CE. Spre deosebire de directivă, regulamentul stabilește un cadru mai precis și mai detaliat. Aplicarea acestuia va influența și evoluția reglementărilor naționale.

Concluzii. Modificarile legislative din 2024-2025 privind taxa de poluare nu reprezintă o revoluție fiscală, dar sunt destul de importante pentru a pune presiune pe organizarea contabilității. Economia verde înseamnă că informația financiară sa reflecte costul ecologic al activității economice. În Republica Moldova, această cerință nu este încă prevăzută exact în normele contabile. Ajustări și modificări la nivel de subconturi analitice în Planul de conturi, un ghid metodologic al Ministerului Finanțelor, politici contabile actualizate și programe de formare profesională ar fi foarte utile.

Referințe bibliografice:

1. Legea nr. 1540 din 25 februarie 1998 privind plata pentru poluarea mediului. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1998, nr. 54–55, art. 378, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv cele operate prin Legea nr. 283 din 5 decembrie 2024
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125113&lang=ro
2. Legea nr. 209 din 29 iulie 2016 privind deșeurile. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2016, nr. 459–471, art. 916, cu modificările și completările ulterioare.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143643&lang=ro
3. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 10 din 28 ianuarie 2025 cu privire la aprobarea formularului Dării de seamă privind taxa pentru mărfurile care, în procesul utilizării, cauzează poluarea mediului (POLMED 25) și a Instrucțiunii de completare a acesteia. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2025, nr. 25–28.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=146935&lang=ro
4. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24 aprilie 1997, republicat în *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, ediție specială din 8 februarie 2007, cu modificările și completările ulterioare.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=79111&lang=ro
5. Legea nr. 100 din 22 decembrie 2017 cu privire la actele normative. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018, nr. 7–17, art. 34, cu modificările și completările ulterioare.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=105607&lang=ro

INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ACCOUNTING, ISCA 2026
April 3-4, 2026, Chisinau, Republic of Moldova, Collection of Scientific Articles

6. Standardele Naționale de Contabilitate: SNC „Cheltuieli”; SNC „Imobilizări necorporale și corporale”; SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”; SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. Aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 118 din 6 august 2013, cu modificările ulterioare. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro
7. Planul general de conturi contabile. Aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 119 din 6 august 2013, cu modificările ulterioare. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr. 233–237, art. 1534. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130817&lang=ro
8. Regulamentul privind ambalajele și deșeurile de ambalaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 561 din 31 iulie 2020. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2020, nr. 212–220, art. 743. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=122773&lang=ro
9. Hotărârea Guvernului Nr. 379 din 18.06.2025 cu privire la stabilirea Sistemului de depozit pentru ambalaje. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 346-349 din 04.07.2025 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=149358&lang=ro