

ASPECTS OF ACCOUNTING AND TAXATION OF DONATED GOODS SENT FREE OF CHARGE

ASPECTELE CONTABILITĂȚII ȘI FISCALITĂȚII BUNURILOR DONATE ȘI TRANSMISE CU TITLU GRATUIT

Veronica BULGARU³⁸, PhD.

Abstract: *For the support and social protection of different categories of legal persons or individuals, as well as for the promotion of goods and services, entities offer free goods, services and cash. Depending on the type and purposes of the donation, their accounting and tax treatment differ. Although some theoretical and practical aspects of these operations are examined in the works of some local scientists, they do not fully address the particularities of accounting and presentation in tax reports of operations of assets free transfer. Therefore, the purpose of the study is to exhaustively disclose the content, manner of evidence and declaration of donation operations of various goods. The methodological basis of the research was the dialectical method of knowing the matter with its main components: analysis, synthesis, the reciprocal connection between primary and secondary, the manifestation of the particular in general, etc. The study made it possible to highlight through the prism of normative and legislative acts the aspects of accounting and taxation of assets donated and transmitted free of charge by types of recipients.*

Key words: *accounting, goods, donation, free delivery, taxation.*

JEL CLASSIFICATION: M41, K1

1. Introducere.

Pentru susținerea și protecția socială a diferitor categorii de persoane juridice sau fizice, precum și pentru promovarea mărfurilor și a serviciilor, entitățile oferă gratuit bunuri, servicii și numerar. În funcție de tipul și scopurile efectuării donației diferă tratamentul contabil și fiscal al acestora. Deși unele aspecte teoretice și practice ale operațiunilor respective sunt examinate în lucrările unor savanți autohtoni, acestea nu abordează integral particularitățile contabilizării și prezentării în rapoartele fiscale a operațiunilor de transmitere gratuită a activelor. Prin urmare, scopul studiului constă în dezvăluirea exhaustivă a conținutului, modului de evidență și declarare a operațiunilor de donare a diferitor bunuri. Drept bază metodologică a cercetării a servit metoda dialectică de cunoaștere a materiei cu componentele principale ale acesteia: analiză, sinteză, legătura reciprocă dintre primar și secundar, manifestarea particularului în general ș.a. Studiul realizat a permis evidențierea prin prisma actelor normative și legislative a aspectelor contabilizării și impunerii activelor donate și transmise cu titlu gratuit pe tipuri de destinatari.

2. Conținut de bază.

Actualmente agenții economici recurg la diferite mijloace de promovare a brandului, imaginii, mărfurilor și a serviciilor oferite pe piață.

Promovarea reprezintă ansamblul de acțiuni efectuate cu scopul informării și atragerii cât mai multor potențiali cumpărători de mărfuri și servicii oferite pentru satisfacerea necesităților acestora. Printre acțiunile de promovare se enumeră:

- efectuarea donațiilor în scopuri filantropice sau de sponsorizare;
- transmiterea gratuită a bunurilor diferitor persoane juridice și fizice.

Donațiile în scopuri filantropice sau de sponsorizare nu coincid după esență și destinatari, precum și după regimul fiscal.

³⁸ E-mail: verbulgaru@mail.ru, Universitatea Agrară de Stat din Moldova

În corespundere cu art. 1 din Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, prin activitatea filantropică se înțelege acordarea ajutorului material benevol, imparțial și necondiționat sau prestarea serviciilor gratuite de către persoane fizice sau juridice pentru o persoană (un grup de persoane), fără a cere în schimb vreo recompensă, plată sau executare a anumitor obligații și fără a obține vreun profit. Scopurile activității filantropice sunt:

a) susținerea și protecția socială a persoanelor, inclusiv îmbunătățirea situației materiale a persoanelor puțin asigurate, reabilitarea socială a șomerilor, invalizilor și altor persoane inapte, din cauza particularităților fizice sau intelectuale ori din alte motive, să-și exercite de sine stătător drepturile și interesele legitime;

b) pregătirea populației pentru depășirea consecințelor calamităților naturale, catastrofelor ecologice sau de altă natură, pentru prevenirea eventualelor accidente sau dezastre;

c) ajutorarea victimelor războaielor, calamităților naturale, epidemiilor, catastrofelor ecologice sau de altă natură, conflictelor sociale și interetnice;

d) ridicarea prestigiului și a rolului familiei în societate, protecția mamei și a copilului;

e) acordarea de asistență materială organizațiilor filantropice, instituțiilor sociale și medicale;

f) susținerea unor alte acțiuni de interes public ce necesită asistență financiară și materială.

Particularitatea de bază a filantropiei constă în caracterul ei gratuit datorită căruia la beneficiarii ajutorului nu apar nici un fel de obligații față de filantrop.

Activitatea de sponsorizare se desfășoară de către persoane fizice și juridice benevol, la solicitare, și constă în acordarea de mijloace financiare sau de alte bunuri pentru susținerea unor acțiuni de interes public. Scopurile activității de sponsorizare sunt:

a) finanțarea unor programe și acțiuni în domeniul științei, culturii, cultelor, învățământului, literaturii, artelor, sporturilor, ocrotirii sănătății, tutelei și curatelei, protecției și asistenței sociale a populației;

b) finanțarea unor programe și acțiuni în domeniul protecției mediului, amenajării străzilor, parcurilor și altor locuri publice;

c) finanțarea unor programe și acțiuni în domeniul ocrotirii și restaurării monumentelor de istorie, arhitectură, cultură și artă, monumentelor naturii;

d) susținerea financiară și materială a organizațiilor filantropice, instituțiilor sociale și medicale, uniunilor de creație, organizațiilor care se ocupă de problemele culturii, altor organizații, antrenate în acțiuni de interes public;

e) finanțarea unor alte programe și acțiuni de interes public.

Donația se poate efectua sub forma transiterii:

- mijloacelor fixe;

- activelor circulante (produse, materiale, mărfuri, numerar etc.).

Potrivit art. 36 din Codul fiscal, 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. Totodată, pot fi deduse, conform alin.(1) din prezentul articol, numai donațiile efectuate în scopuri filantropice sau de sponsorizare în favoarea:

- autorităților publice și instituțiilor publice specificate la art.51 din Codul fiscal;

- organizațiilor necomerciale specificate la art.52 alin.(1), din prezentul cod, precum și în favoarea caselor de copii de tip familial. De menționat că particularitățile creării și activității diferitor tipuri de organizații necomerciale sunt reglementate prin Legea cu privire la organizațiile necomerciale nr. LP86/2020.

În corespundere cu pct. 64 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător, agentul economic care face o donație în scopuri filantropice sau de sponsorizare în formă nebănească, sub formă de un bun se consideră ca persoană care a vândut

bunul la un preț ce reprezintă baza lui valorică ajustată. Pentru active, cu excepția proprietății pentru care se calculează amortizarea și a activelor de capital, baza valorică ajustată reprezintă valoarea contabilă a activelor la momentul donației.

Donațiile în scopuri filantropice sau de sponsorizare se deduc în scopuri fiscale numai în condițiile confirmării lor în modul stabilit de Guvern. Astfel, drept bază pentru acordarea donațiilor filantropice sau a sponsorizărilor servește contractul de donație și cererea în formă scrisă din partea beneficiarilor. În cazul în care donațiile au formă nebănească, confirmarea acestora se efectuează conform următoarelor documente:

1) contractul de donație filantropică/contract de sponsorizare încheiat între filantrop/sponsor și beneficiarul ajutorului filantropic/sponsorizării în formă simplă scrisă, iar în situația donării cu titlu filantropic/de sponsorizare a bunurilor imobile, autentificat notarial, cu specificarea fiecăreia dintre valorile donate, menționându-se scopul donației sau destinația bunurilor donate;

2) factura fiscală cu menținea „livrare cu titlu gratuit”.

Dacă donațiile sunt efectuate sub formă monetară, suplimentar la contractul de donație/sponsorizare, se anexează documentul de plată la adresa beneficiarilor.

Prevederile art. 93 alin. (6) din Codul fiscal, determină în calitate de livrare impozabilă livrarea efectuată de către subiectul impozabil în procesul activității de întreprinzător. Reieșind din scopurile activității filantropice și de sponsorizare, stabilite prin Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, acestea n-au drept scop obținerea profitului și ca urmare nu pot constitui activitate de întreprinzător. Respectiv, dacă transmiterea bunurilor cu titlu gratuit nu reprezintă activitate de întreprinzător, atunci aceasta nu constituie o livrare impozabilă.

Celelalte tipuri de transmitere gratuită a bunurilor și numerarului către beneficiarii care nu corespund criteriilor stabilite la art. 36 din Codul fiscal, se califică drept donație.

Luând în considerație prevederile art. 40 alin. (4) din Codul fiscal, potrivit cărora persoana care face o donație se califică drept persoană care a vândut acest bun, la determinarea obiectului impozabil trebuie de ținut cont de următoarele aspecte:

- venitul în scopuri fiscale reprezintă mărimea maximă dintre baza valorică ajustată al activului donat și prețul lui de piață la momentul donării;
- calcularea bazei valorice ajustate a proprietății la momentul donației se efectuează separat pe fiecare obiect donat (art. 26 și art. 42 din Codul fiscal).

Pentru determinarea rezultatului fiscal la ieșirea mijloacelor fixe prin donație se aplică prevederile Regulamentului privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale potrivit căruia:

1) în cazul în care la momentul donării valoarea de piață a mijlocului fix este mai mare decât valoarea neamortizată în scopuri fiscale, rezultatul fiscal se determină ca diferența dintre valoarea de piață la momentul donării și valoarea neamortizată în scopuri fiscale;

2) în cazul în care valoarea neamortizată în scopuri fiscale este mai mare decât valoarea de piață la momentul donării, rezultatul fiscal constituie zero.

La efectuarea donației sub forma transmiterii mijloacelor bănești, suma lor nu se permite spre deducere și urmează a fi ajustată, dacă aceste cheltuieli au fost reflectate drept cheltuieli curente ale entității, în conformitate cu prevederile Standardelor Naționale de Contabilitate sau ale Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.

În scopul ajustării venitului constat se completează Anexa 1D, rândul 0207 „Venitul obținut din donarea activelor, cu excepția activelor de capital” din Declarația cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12). Totodată dacă baza valorică ajustată a activului deferă de valoarea contabilă, atunci ajustarea cheltuielilor respective se efectuează prin completarea Anexei 2D, rândul 03020 „Pierderi din vânzarea mijloacelor fixe, inclusiv în cazul efectuării donației” din Declarație. La efectuarea donației sub forma unui activ de capital, ajustarea

rezultatelor ieșirii în formă de donație se va efectua prin completarea Anexei 1 D, rândul 0208 „Rezultatul obținut din operațiunile legate de activele de capital”.

În continuare, în baza unui exemplu convențional, se va examina modul de contabilizare și declarare a donațiilor efectuate în diverse scopuri de către agenții economici.

Să admitem, că pe parcursul anului 2021 S.R.L. „Migdal” a efectuat următoarele donații (tabelul 1):

Tabelul 1. Tipuri de donații efectuate și beneficiari

Nr. crt.	Tipuri de bunuri și numerar donate	Valoarea contabilă a donației, lei	Beneficiari ai donației
1.	Materiale de construcție	12500	Liceul teoretic „Ștefan cel Mare”
2.	LAPTOP LENOVOIDEAPAD	13900	Asociația obștească „Azi”
3.	Material semincer	7000	Gospodăria țărănească „Dunărea”
4.	Numerar	20000	Persoana fizică (care nu desfășoară activitate de întreprinzător) pentru efectuarea tratamentului în străinătate

Valoarea de piață a activelor donate constituie:

- materiale de construcție – 13000 lei;
- laptop Lenovo IdeaPad – 15000 lei. Costul de intrare – 16000 lei, amortizarea acumulată la momentul donării – 2100 lei, iar baza valorică – 13200 lei;
- material semincer – 7300 lei.

Toate donațiile sunt confirmate cu documente justificative prevăzute de Hotărârea Guvernului RM nr. 693 „Cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit”.

Din conținutul operațiunilor economice expuse în tabelul 1 rezultă că donațiile efectuate liceului teoretic „Ștefan cel Mare” și asociației obștești se califică drept donații efectuate în scopuri filantropice sau de sponsorizare, întrucât se încadrează în prevederile art. 51 și respectiv art. 52 din Codul fiscal, precum și a Legii nr. LP86/2020. În acest context, donațiile respective vor fi deductibile în scopuri fiscale în limita a 5 % din venitul impozabil. Donațiile realizate în adresa gospodăriei țărănești și a persoanei fizice nu se acceptă în scopuri fiscale și se impozitează pe baze generale, deoarece nu se califică drept donații în scopuri filantropice sau de sponsorizare, ci o transmitere gratuită a bunurilor și a numerarului altor persoane juridice și fizice.

Înregistrările contabile în raport cu transmiterea gratuită a bunurilor și a numerarului este prezentată în tabelul 2.

Tabelul 2. Înregistrările contabile privind operațiunile de transmitere gratuită a bunurilor și a numerarului

Nr. crt.	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
1.	Reflectarea valorii materialelor de construcție donate în scopuri filantropice	12500	713	211
2.	Restabilirea la decontările cu bugetul a T.V.A. aferentă valorii materialelor donate	2500	714	534
3.	Decontarea valorii contabile a laptopului donat în scopuri filantropice	13900	713	123
4.	Restabilirea la decontările cu bugetul a T.V.A. aferentă laptopului donat	2800	714	534

5.	Înregistrarea valorii materialului semincer transmis gratuit	7000	722	211
6.	Restabilirea la decontările cu bugetul a T.V.A. aferentă materialului semincer transmis gratuit	1400	714	534
7.	Calcularea donației în favoarea persoanei fizice pentru efectuarea tratamentului	20000	722	544
8.	Reținerea impozitului pe venit la sursa de plată în mărime de 6 % de la suma de numerar donată	1200	544	534
9.	Transferarea numerarului din contul curent în monedă națională în favoarea persoanei fizice pentru efectuarea tratamentului	18800	544	242

La completarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12) urmează a ajusta atât veniturile, cât și cheltuielile aferente activelor donate și anume:

1. În anexa 1.1D „Venitul obținut din donarea activelor” se determină valoarea maximă dintre baza valorică și prețul de piață al activelor donate:

Anexa 1.1D

Notă la rândul 0207/ Venitul obținut din donarea activelor

Categoria activelor donate	Cod	Valoarea de bilanț (baza valorică)	Prețul de piață la momentul donării	Valoarea maximă din coloana 2 și coloana 3 (se indică în coloana 3, rândul 0207)
Active curente – total	0207	32700	33000	33000
Inclusiv mărfuri	02071			
Mijloace fixe	02072	13200	13200	13200
Alte active	02073	19500	19800	19800

2. În anexa 1 D, rândul 0207 „Venitul obținut din donarea activelor, cu excepția activelor de capital” se ajustează veniturile din donarea activelor. Veniturile în cauză nu se constată în contabilitatea financiară, ci doar în scopuri fiscale. Totodată potrivit prevederilor art. 21, alin. (4) din Codul fiscal, persoana care face o donație sub formă de numerar (cu excepția donațiilor în scopuri filantropice și de sponsorizare) se consideră drept persoană care a obținut venit în mărimea sumei mijloacelor bănești donate. De aceea la determinarea obiectului impozabil cu impozitul pe venit are loc ajustarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor cu suma donației numerarului în favoarea persoanei fizice. Prin urmare, suma donației respective se va indica în col. 2 rândul 02019 „Altele (de indicat)”, după cum urmează:

Anexa 1.1D (extras)

Indicatori	Cod	Constatat în		Diferența coloanei 3 –coloanei 2
		contabilitatea financiară	scopuri fiscale	
Venitul obținut din donarea activelor, cu excepția activelor de capital (art.40) (anexa 1.1D din Codul fiscal)	0207	x	33000	(33000)
Altele (de indicat)	0219	0	20000	20000

3. În anexa 2 D „Ajustarea (majorarea/micșorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislației fiscale” se ajustează cheltuielile legate de donarea activelor și a numerarului. Astfel, în rândul 03020 „Pierderi din vânzarea mijloacelor fixe, inclusiv în cazul efectuării donației” se reflectă valoarea contabilă și respectiv baza valorică a mijloacelor fixe donate. În rândul 03037

„Suma contribuțiilor bănești efectuate în scopuri filantropice și de sponsorizare în formă nemonetară (art.36 alin.(1) din Codul fiscal)” se indică suma contribuțiilor în scopuri filantropice și de sponsorizare în formă nemonetară. Suma contribuțiilor bănești efectuate sub formă de donație în favoarea unei persoane fizice se reflectă în rândul 03038 „Suma contribuțiilor bănești efectuate sub formă de donație”. Și, în sfârșit, în rândul 03046 „Alte cheltuieli ce nu țin de activitatea de întreprinzător (se indică)” se indică valoarea bunurilor transmise gratuit gospodăriei țărănești și anume:

*Anexa 2D „Ajustarea (majorarea/micșorarea)
cheltuielilor conform prevederilor legislației fiscale”*

Indicatori	Cod	Constatat în		Diferența coloanei 3 –coloanei 2
		contabilitatea financiară	scopuri fiscale	
Pierderi din vânzarea mijloacelor fixe, inclusiv în cazul efectuării donației	03020	13900	13200	(700)
Suma contribuțiilor bănești efectuate în scopuri filantropice și de sponsorizare în formă nemonetară (art.36 alin.(1) din Codul fiscal)	03037	12500	12500	0
Suma contribuțiilor bănești efectuate sub formă de donație	03038	20000	0	(20000)
Alte cheltuieli ce nu țin de activitatea de întreprinzător (se indică)	03046	7000	0	(7000)

Totodată, în corespundere cu art. 90¹ alin. (3¹) 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. De astfel, la achitarea donației sub formă de numerar se reține la sursa de plată un impozit pe venit în mărime de 1200 lei ((20000 lei x 6%)/100%=1200 lei). Plățile respective și cuantumul impozitului pe venit reținut se reflectă în Darea de seamă (forma IPC21) în rândul 49 „Donații a mijloacelor bănești efectuate de către agenții economici în folosul persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, conform art. 90¹ alin. (3¹) din CF”, codul DON pf) din Tabelul nr. 1 „Suma venitului achitat, impozitul pe venit și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală reținute din acesta”.

În afară de donațiile nominalizate, entitățile eliberează mărfuri cu titlu gratuit în scopuri de publicitate și/sau de promovare a vânzărilor. Potrivit prevederilor art. 95 alin. (2) din Codul fiscal, nu constituie obiect al impunerii livrările de mărfuri și servicii efectuate cu titlu gratuit în scopuri de publicitate și/sau de promovare a vânzărilor în mărime anuală de 0,5 % din venitul din vânzări obținut pe parcursul anului precedent (adică din venitul înregistrat în creditul contului 611 „Venitul din vânzări”), iar pentru întreprinderile nou create pe parcursul anului – 0,5 % din venitul din vânzări realizat în luna precedentă. Prin urmare, la efectuarea unor astfel de livrări, în temeiul articolului menționat, lipsește obligația de calculare a T.V.A, iar în baza prevederilor art. 117 din Codul fiscal, și obligația de eliberare a facturii fiscale. Astfel, în cazurile de livrare gratuită, beneficiarii n-au statut de cumpărător, deoarece n-au obligația de a achita valoarea bunurilor sau serviciilor. De astfel, la distribuirea gratuită a bunurilor sau serviciilor lipsește obligația de emiteră a facturii fiscale.

În cazul depășirii plafonului menționat, livrările efectuate cu titlu gratuit în scopuri de publicitate și/sau de promovare a vânzărilor, în temeiul art. 95 alin. (1) și art. 93 pct. 3) și pct. 6) din Codul fiscal, se vor impune cu T.V.A. pe principii generale. În acest sens, valoarea impozabilă a livrării impozabile reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără T.V.A.), conform art. 97 alin. (1) din Codul fiscal. Prin urmare, diferența de T.V.A. trecută

în cont se va recalcula și se va restabili la decontările cu bugetul, iar în Declarația privind T.V.A se va reflecta în boxa 16.

3. Concluzii

1. Donațiile efectuate în scopuri filantropice sau de sponsorizare se admit la deduceri, iar la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit bunurile donate se estimează la baza lor valorică. Totodată operațiunile invocate nu reprezintă activitate de întreprinzător și, prin urmare, nu apare obligația de eliberare a facturii fiscale de livrare.

2. Donațiile care nu se încadrează în categoria de filantropie sau de sponsorizare nu se admit la deduceri, iar la determinarea venitului impozabil se va lua în calcul mărimea maximă dintre baza valorică ajustată al activelor donate și prețul lor de piață la momentul donării.

3. Contribuțiile bănești efectuate sub formă de donație în favoarea persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător se impun cu impozit pe venit în mărime de 6 % și nu se permit la deduceri în scopuri fiscale.

Referințe:

1. Legea cu privire la filantropie și sponsorizare nr.1420. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2002, nr. 185.
2. Legea cu privire la organizațiile necomerciale nr. LP86/2020. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2004, nr. 138-146.
3. Codul fiscal. In: Contabilitate și audit. 2021, nr. 1.
4. Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2018, nr.295-308.
5. Planul general de conturi contabile. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr.233-237.