

## **Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor în cadrul unor operațiuni specifice**

Contabilitatea veniturilor se reglementează de prevederile SNC Venituri.

**Venituri** – creșteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active sau majorării valorii acestora, sau a diminuării datoriilor care au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu, cu excepția creșterilor legate de contribuțiile proprietarilor.

**Venituri din prestarea serviciilor** – venituri din executarea de către entitate a unor lucrări pe parcursul unei anumite perioade de timp (de exemplu, venituri din serviciile de transport, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement-sport, instalare a utilajului, telefonie, internet, turism).

**Valoare justă** – prețul de vânzare estimat al activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

### **(Art.5 punctul 26 din Codul Fiscal)**

**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 sînt coproprietari sau persoane interdependente pe piața respectivă a comerțului cu ridicata. Tranzacțiile între coproprietari sau persoanele interdependente pot fi luate în considerare numai cu condiția că interdependența acestor persoane nu a influențat rezultatul tranzacției.

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 acestora –

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 acestora –

c) *informația oficială și/sau dată publicității despre cotările bursiere* (tranzacțiile care au avut loc) la bursa cea mai apropiată de sediul (domiciliul) vînzătorului (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 organelor fiscale informația, *din alte surse*, despre prețurile de piață la momentul transmiterii mărfurilor, serviciilor, iar organele fiscale au dreptul să folosească informația prezentată dacă există motive de a o considera veridică.

Veniturile **cuprind** beneficiile economice primite sau de primit de către entitate în nume propriu. În componența veniturilor **nu se includ**:

1) taxa pe valoarea adăugată, accizele, alte impozite și taxe recuperabile.

2) sumele colectate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de intermediere încheiate conform legislației în vigoare. Aceste sume nu pot fi incluse în componența veniturilor, deoarece nu reprezintă beneficii economice pentru entitate și nu au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu. În aceste situații veniturile entității includ doar comisioanele cuvenite.

### **(Art. 44 din Codul Fiscal).**

#### **Metodele de evidență și aplicarea lor**

(1) Cu excepția cazurilor cînd este prevăzut altceva, se aplică următoarele metode de evidență:

a) pentru persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător – contabilitatea de casă;

b) pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător – contabilitatea de casă sau contabilitatea de angajamente;

c) pentru persoanele juridice – contabilitatea de angajamente.

(2) Prin **contabilitate de casă** se înțelege metoda conform căreia:

a) venitul este raportat la anul fiscal în care acesta este obținut în mijloace bănești sau sub formă de proprietate materială;

b) deducerea se permite în anul fiscal pe parcursul căruia au fost suportate cheltuielile, cu excepția cazurilor când aceste cheltuieli trebuie raportate la un alt an fiscal, în scopul reflectării corecte a venitului.

(3) Prin **contabilitatea de angajamente** se înțelege metoda conform căreia:

a) venitul este raportat la anul fiscal în care a fost câștigat;

b) deducerea se permite în anul fiscal în care au fost calculate sau au fost suportate cheltuielile ori au fost efectuate alte plăți, cu condiția că aceste cheltuieli și plăți nu trebuie raportate la un alt an fiscal în scopul reflectării corecte a venitului.

### **➤ Recunoașterea și contabilizarea veniturilor din prestarea serviciilor**

Veniturile din prestarea serviciilor **se recunosc** în cazul îndeplinirii simultane a următoarelor condiții:

- 1) *mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;*
- 2) *este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției să fie obținute de către entitate;*
- 3) *stadiul de execuție a tranzacției la data raportării poate fi evaluat în mod credibil; și*
- 4) *costurile apărute pe parcursul tranzacției și costurile de finalizare a tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.*

**Evaluarea veniturilor din prestarea serviciilor** se efectuează, de regulă, în mărimea valorii acestora, stabilită de părțile contractante și confirmată documentar. Evaluarea acestor venituri este credibilă doar în cazul în care entitatea a convenit cu celelalte părți participante la tranzacție următoarele condiții:

- 1) *drepturile fiecărei părți care au putere juridică și se referă la prestarea și primirea serviciilor;*
- 2) *compensația presupusă;*
- 3) *metodele și condițiile de plată.*

**Recunoașterea veniturilor din prestarea serviciilor se efectuează conform uneia din următoarele metode:**

- 1) *metoda prestării integrale;*
- 2) *metoda procentului de finalizare.*

**Metoda prestării integrale** se recomandă în cazurile în care termenul de prestare a serviciilor nu depășește o perioadă de gestiune. La utilizarea acestei metode veniturile din prestarea serviciilor se recunosc și se contabilizează după încheierea tranzacției.

**Exemplul 1.** *Entitatea prestează servicii de instalare a utilajului electric, recepționate de clienți după finalizarea integrală a acestora. În anul 2021, entitatea a prestat și a predat clienților, servicii în valoare de 70 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, în anul 2021 entitatea va recunoaște venitul după instalarea efectivă a utilajului și recepționarea acestuia de către clienți în sumă de 70 000 lei și – Dt 221 Ct 611.

**Metoda procentului de finalizare** este aplicabilă în cazurile în care serviciile, potrivit unuia și aceluiași contract, sînt prestate pe parcursul mai multor perioade de gestiune. Prin această metodă, veniturile se recunosc pe stadii distincte ale tranzacției, în funcție de procentul de finalizare a acesteia, adică în perioadele de gestiune în care are loc prestarea efectivă a serviciilor. Recunoașterea veniturilor în baza metodei procentului de finalizare se admite la respectarea simultană a următoarelor **condiții**:

- 1) *momentul încheierii tranzacției sau a unui stadiu distinct al acesteia poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine la data raportării;*
- 2) *cheltuielile suportate în procesul tranzacției și cele necesare pentru finalizarea acesteia pot fi determinate în mod credibil.*

2. În cazul aplicării metodei procentului de finalizare, suma veniturilor poate fi determinată în baza unuia din următoarele procedee:

- 1) volumului efectiv al serviciilor prestate.

**Exemplul 2.** *În ianuarie 2021 entitatea a încheiat un contract de prestare a serviciilor de consultanță și*

evaluare a imobilizărilor în valoare totală de 120 000 lei pe un termen de trei ani. În anul 2021 au fost prestate servicii de consultanță în valoare totală de 65 000 lei.

Conform datelor din exemplu, venitul entității pe anul 2021 constituie 65 000 lei și se înregistrează ca Dt 221 Ct 611.

2) ponderii volumului efectiv al serviciilor prestate în volumul total al serviciilor prevăzute de contract:

**Exemplul 3.** În ianuarie 2021 entitatea a încheiat un contract de instalare a utilajului și de deservire a acestuia în decurs de 3 ani cu valoarea totală de 200 000 lei. În anul 2021 entitatea a îndeplinit 25% din volumul total de lucrări prevăzute de contract.

Conform datelor din exemplu, venitul entității pe anul 2021 constituie 50 000 lei (200 000 lei x 25%) și se înregistrează ca Dt 221 Ct 611.

3) ponderii cheltuielilor suportate la o dată prestabilă în totalul cheltuielilor prevăzute de contract.

**Exemplul 4.** În ianuarie 2021, entitatea a încheiat un contract de construcție pe un termen de 2 ani în valoare de 500 000 lei. Suma totală a cheltuielilor constituie, conform contractului 420 000 lei. În anul 2021 entitatea a suportat cheltuieli în sumă de 150 000 lei.

Conform datelor din exemplu, mărimea venitului entității pe anul 2021 se calculează ca produsul ponderii cheltuielilor efectiv suportate în mărime de 35,71%  $[(150\,000\text{ lei} : 420\,000\text{ lei}) \times 100\%]$  și suma totală a venitului prevăzut de contract, constituie 178 550 lei (35,71% x 500 000 lei) și se înregistrează ca Dt 221 Ct 611.

Dacă **serviciile sînt prestate printr-un număr nedeterminat de operațiuni** în cursul unei perioade de timp prestabilite, **care nu pot fi repartizate pe stadii**, veniturile se recunosc conform metodei liniare sau în altă bază stabilită în politicile contabile ale entității.

**Exemplul 5.** În mai 2021 entitatea a încheiat un contract privind deservirea și reparația calculatoarelor în curs de doi ani. Valoarea totală a serviciilor prevăzute de contract constituie 30 000 lei. Serviciile se prestează uniform pe parcursul perioadei stabilite în contract. Conform politicilor contabile ale entității veniturile se repartizează după metoda liniară.

În baza datelor din exemplu, mărimea veniturilor entității pe luna mai 2021 constituie 1 250 lei (30 000 lei : 24 luni) și se înregistrează Dt 221 Ct 611.

Dacă **rezultatul unei tranzacții de prestare a serviciilor nu poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine**, veniturile se recunosc doar în mărimea cheltuielilor suportate care au fost sau, posibil, vor fi recuperate de către beneficiari.

**Exemplul 6.** În luna noiembrie 2020, biroul de avocați a încheiat cu entitatea „AC” un contract privind apărarea intereselor acesteia în procesul de judecată. Conform condițiilor contractuale, în cazul în care procesul va fi câștigat, valoarea serviciilor va constitui 50 000 lei, iar în caz contrar, entitatea va recupera biroului de avocați doar cheltuielile suportate efectiv în limita prevăzută de contract — 33 600 lei. În mai 2021 entitatea „A” a pierdut procesul de judecată.

Conform datelor din exemplu, biroul de avocați recunoaște veniturile în luna mai 2021 în mărimea cheltuielilor suportate efectiv de 33 600 lei și le înregistrează ca Dt 221 Ct 611.

În cazul în care **rezultatul tranzacției nu poate fi estimat în mod credibil și recuperarea costurilor suportate nu este probabilă**, veniturile nu sînt recunoscute, iar costurile aferente tranzacției se înregistrează ca cheltuieli curente.

### **Ajustarea veniturilor din prestarea serviciilor**

Începând cu anul 2020 în SNC „Venituri” este prevăzut aspectul privind modul de ajustare a veniturilor din prestarea serviciilor. Astfel, în conformitate cu pct. 27<sup>1</sup> din standard, veniturile sus-menționate se ajustează prin stornarea valorii serviciilor cu valoarea serviciilor neacceptate și/sau suma reducerii prețurilor acestora în cazul în care prestarea și neacceptarea/reducerea prețurilor serviciilor au avut loc **în aceeași perioadă de gestiune**.

Relatăm că conform explicațiilor aferente clasei 6 „Venituri” din Planul general de conturi, entitatea poate să ajusteze veniturile pe parcursul perioadei de gestiune, inclusiv veniturile din prestarea serviciilor, nu doar prin stornare, ci și prin întocmirea formulelor contabile inverse. În acest caz, suma ajustărilor se reflectă în debitul conturilor de evidență a veniturilor. Posibilitatea întocmirii formulelor contabile inverse este prevăzută și în pct. 33 din SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. Varianta concretă de ajustare a veniturilor se selectează de către fiecare entitate de sine stătător și se reflectă în politicile contabile ale acesteia.

În cazul în care prestarea și neacceptarea sau reducerea prețurilor serviciilor au avut loc **în perioade de gestiune diferite**, veniturile nu se ajustează, iar pierderile rezultate se înregistrează ca cheltuieli curente sau se recuperează din contul provizioanelor constituite anterior în aceste scopuri.

**(Art.5 punctul 27 din Codul Fiscal)**

**Discont**– reducere din prețul mărfii, serviciului, valutei străine și al altor active financiare.

**(Art. 98 din Codul Fiscal).**

**Ajustarea valorii impozabile a livrării impozabile**

Valoarea impozabilă a livrării impozabile a mărfurilor, serviciilor, după livrarea sau achitarea lor, urmează a fi ajustată, cu condiția prezentării documentelor de confirmare, dacă:

- a) valoarea livrării impozabile, aprobată anticipat, s-a schimbat ca rezultat al schimbării prețurilor;
- b) livrarea impozabilă a fost, în totalitate sau parțial, restituită subiectului impozabil care a efectuat livrarea;
- c) valoarea impozabilă a livrării impozabile a fost redusă în urma acordării discontului.

Mai jos este prezentat modul de contabilizare a ajustărilor veniturilor din prestarea serviciilor în cazul în care prestarea și reducerea prețurilor acestora au avut loc în aceeași perioadă de gestiune (*varianta 1*) și în perioade de gestiune diferite (*varianta 2*).

**Exemplul 1.** În noiembrie 2020, entitatea „AC” a prestat altei întreprinderi servicii valoarea de vânzare a căroră constituie 50 000 de lei (fără TVA), iar costul efectiv reflectat în contul 811 „Activități de bază” – 34 700 de lei. Valoarea serviciilor a fost achitată integral de către beneficiar în aceeași lună.

Conform Actului de reducere a prețurilor la serviciile prestate, întocmit la 15 decembrie 2020 (*varianta 1*) și 05 ianuarie 2021 (*varianta 2*), prestatorul și beneficiarul au convenit să reducă prețurile la serviciile prestate în valoare totală de 12 000 de lei (inclusiv TVA). Această sumă a fost rambursată beneficiarului în luna întocmirii actului menționat. În conformitate cu politicile contabile, pierderile din reducerea prețurilor la serviciile prestate se înregistrează ca cheltuieli curente fără aplicarea unui cont de gestiune.

În baza datelor din exemplul 1, prestatorul de servicii – entitatea „AC” trebuie să întocmească formulele contabile prezentate mai jos.

**Contabilitatea operațiunilor de prestare a serviciilor și de reducere a prețurilor acestora**

Nr. crt.	Temei pentru înregistrare	Conținutul operațiunii	Suma, în lei	Conturi corespondente	
				debit	credit
noiembrie 2020					
1	Factura fiscală	Reflectarea valorii de vânzare (fără TVA) a serviciilor prestate	50 000	221	611
2	Factura fiscală	Calcularea TVA de la valoarea de vânzare a serviciilor prestate	10 000	221	534
3	Nota contabilă	Decontarea costului efectiv al serviciilor prestate	34 700	711	811

4	Ordinul de plată, extrasul de cont	Încasarea mijloacelor bănești de la beneficiar pentru serviciile prestate	60000	242	221
<b>decembrie 2020 (varianta 1)</b>					
5	Actul de reducere a prețurilor la serviciile prestate, factura fiscală	Stornarea sumei reducerii prețurilor (fără TVA) la serviciile prestate	(10 000)	221, 544	611
6	Factura fiscală	Stornarea TVA de la suma reducerii prețurilor la serviciile prestate (12000 lei : 6)	(2 000)	221, 544	534
7	Ordinul de plată, extrasul de cont	Rambursarea mijloacelor bănești beneficiarului pentru reducerea prețurilor la serviciile prestate	12 000	221, 544	242
<b>ianuarie 2021 (varianta 2)</b>					
8	Actul de reducere a prețurilor la serviciile prestate, factura fiscală	Reflectarea sumei reducerii prețurilor (fără TVA) la serviciile prestate	10 000	712	544
9	Factura fiscală	Stornarea TVA de la suma reducerii prețurilor la serviciile prestate	(2 000)	544	534
10	Ordinul de plată, extrasul de cont	Rambursarea mijloacelor bănești beneficiarului pentru reducerea prețurilor la serviciile prestate	12000	544	242

În cazul recuperării pierderilor din neacceptarea și/sau diminuarea prețurilor la serviciile prestate pe seama provizioanelor constituite anterior, trebuie să fie întocmite următoarele formule contabile:

- ✚ constituirea provizioanelor pe măsura prestării serviciilor:  
Dt 712 Ct 538;
- ✚ stornarea TVA de la valoarea serviciilor neacceptate și/sau de la suma reducerii prețurilor acestora:  
Dt 221 sau 544 Ct 534;
- ✚ decontarea pierderilor din neacceptarea serviciilor și/sau reducerea prețurilor acestora:  
Dt 538 Ct 221 sau 544.

Dacă prestarea și neacceptarea și/sau reducerea prețurilor la servicii au avut loc în perioade de gestiune diferite, entitatea poate, conform politicilor contabile, să reflecte operațiunile aferente într-un cont de gestiune distinct, de exemplu, în contul 830 „Neacceptarea și/sau reducerea prețurilor serviciilor prestate”. În acest caz, este necesar să se întocmească următoarele formule contabile:

- ✚ reflectarea valorii serviciilor neacceptate și/sau a sumei reducerii prețurilor acestora:  
Dt 830 Ct 221 sau 544;
- ✚ stornarea TVA de la valoarea serviciilor neacceptate și/sau de la suma reducerii prețurilor acestora:  
Dt 221 sau 544 Ct 534;
- ✚ decontarea pierderilor din neacceptarea serviciilor și/sau reducerea prețurilor acestora:  
Dt 712 sau 538 Ct 830.

Conform **art. 117 din Codul fiscal**, subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale stabilit prin art. 108, potrivit căruia data obligației fiscale privind TVA este data livrării.

Pentru servicii, data livrării se consideră data prestării serviciului, data eliberării facturii fiscale sau data la care plata se efectuează subiectului impozabil, parțial sau în întregime, în dependență de ce are loc mai înainte (art. 108 alin. (4) din Codul fiscal).

La primirea plății înainte de efectuarea livrării, factura fiscală nu se eliberează, cu excepția cazurilor prevăzute de.

Conform art. 117<sup>1</sup> alin. (9) din Codul fiscal, la primirea plății înainte de efectuarea livrării, factura fiscală se eliberează, după caz, la primirea plății sau la efectuarea livrării în următoarele situații:

a) *comercializarea de către întreprinderile de alimentație publică a produselor alimentare de fabricație proprie și a mărfurilor către cumpărătorul (beneficiarul) care este subiect al activității de întreprinzător și care plătește în prealabil deservirea la întreprinderea de alimentație publică pentru o anumită perioadă, factura fiscală eliberându-se în momentul efectuării prealabile a plății;*

b) *abonarea la publicațiile periodice impozabile cu T.V.A., factura fiscală eliberându-se la primirea plății în prealabil;*

c) *livrarea serviciilor de telefonie mobilă prin achitare în prealabil, eliberându-se factura fiscală în momentul, stabilit prin contract, al efectuării plății pentru serviciile acordate.*

La aplicarea metodei procentajului îndeplinit trebuie luate în considerație aspectele fiscale ale acestora care sânt stabilite în art. 45 din Codul fiscal și prevăd următoarele reguli:

↳ Evidența venitului, deducerilor, trecerilor în cont și a altor operațiuni care țin de contracte (acorduri) pe termen lung se face după metoda procentajului îndeplinit (alin. (1)).

↳ În sensul prezentului titlu, prin contract (acord) pe termen lung se înțelege orice contract cu privire la producere, construire, instalare sau montare încheiat pe un termen de cel puțin 24 de luni (alin. (2)).

↳ Evidența tuturor veniturilor și cheltuielilor se efectuează, în modul stabilit de Guvern, în anul fiscal cuprins în termenul de acțiune al contractului (acordului) pe termen lung, pe baza determinării procentajului de îndeplinire a lucrărilor prevăzute de contract (acord) pe parcursul anului respectiv. Declarațiile cu privire la impozitul pe venit pentru anul respectiv, cu excepția anului în care expiră contractul (acordul), se perfectează prin metoda procentajului îndeplinit (alin. (3)).

#### **Modul de documentare și contabilizare a penalităților calculate**

La calcularea, contabilitatea și impozitarea penalităților, contabilii întreprinderilor au multe întrebări, printre care cele mai importante sunt următoarele:

- ↳ când, cum și în ce sume ar trebui reflectate penalitățile în contabilitate?
- ↳ ce documente servesc ca bază pentru contabilizarea penalităților?
- ↳ cum se plătește taxa de stat la depunerea dosarelor în instanțe?
- ↳ ce înregistrări contabile ar trebui întocmite la calcularea, plata (primirea) și anularea (radierea) penalităților?
- ↳ care este procedura de impozitare a penalităților?

#### **Sanțiuni primite sau de primit de la alte persoane fizice și juridice**

Entitatea primește sau ar trebui să primească penalități dacă termenii contractelor au fost încălcați de alte companii și persoane fizice. Aceste penalități sunt incluse în alte venituri în perioada de raportare în care au fost recunoscute de către debitor sau instanța a emis o decizie cu privire la recuperarea lor în instanța judiciară.

Sanțiunile trebuie luate în considerare în cuantumul sumelor recunoscute de debitori sau acordate de instanță. În același timp, următoarele documente pot servi drept bază pentru reflectarea sancțiunilor de mai sus în contabilitate:

- *decizia instanței;*
- *un act bilateral semnat de întreprindere și debitor;*
- *o scrisoare a debitorului, declarația sau alt document care să confirme faptul încălcării obligațiilor contractuale și care să permită stabilirea cuantumului sancțiunilor recunoscute de debitori.*

Actele bilaterale, scrisorile debitorilor și alte documente care confirmă penalitățile sunt întocmite sub orice formă, dar trebuie să conțină detaliile obligatorii prevăzute pentru documentele primare în conformitate cu Legea 287/2017.

Potrivit Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 unul dintre principiile de bază ale contabilității este **contabilitatea de angajamente** care reprezintă baza de contabilizare conform căreia elementele contabile sânt recunoscute pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării / plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă.

În cazul apariției diverselor incertitudini, recunoașterea venitului se admite cu respectarea următoarelor criterii:

a) *existența unei certitudini ferme că avantajele economice ce fac obiectul tranzacției vor fi obținute de întreprindere;*

b) *existența unei posibilități reale de a determina cu exactitate suma venitului.*

Prin urmare, în unele cazuri aceste criterii pot fi respectate numai după încasarea numerarului sau după înlăturarea incertitudinilor apărute. În cazul apariției unor îndoieli privind încasarea penalității, entitatea nu va recunoaște venitul până la momentul când va fi încrezută că va obține mijloacele bănești aferente penalității calculate (va dispune de acordul părților sau de decizia instanței de judecată).

Este necesar de remarcat că caracteristicile calitative ale situațiilor financiare fac informația utilă pentru utilizatorii acestora. De exemplu, **reprezentarea exactă** – prevede că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să fie complete, imparțiale și fără erori. Informația posedă calitatea dată în cazul când lipsesc erorile esențiale și neobiectivitatea. Utilizatorii situațiilor financiare pot să conteze pe aceasta în măsura în care informația reflectă integral și obiectiv starea de lucruri reală.

**Prudența** cere ca la întocmirea situațiilor financiare să se ia în considerare incertitudinile, care însoțesc inevitabil numeroase evenimente și circumstanțe, cum sînt, de exemplu, încasarea datoriilor dubioase. Aceste tipuri de incertitudini și altele impun explicarea naturii lor și manifestarea prudenței la pregătirea situațiilor financiare. Totodată, prudența constă în respectarea într-o măsură suficientă a precauției la luarea deciziilor în condiții de incertitudine, în cazul cînd activele sau veniturile nu sînt supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile - subevaluate. Însă prudența nu permite, de exemplu, să se diminueze/majoreze intenționat mărimea activelor și veniturilor sau să se exagereze intenționat datoriile sau cheltuielile, deoarece în aceste cazuri informația din situațiile financiare nu va fi neutră și, prin urmare, nu va fi fiabilă.

La pregătirea situațiilor financiare, determinarea gradului de incertitudine față de aflulul viitor al avantajelor economice se efectuează în baza datelor existente. De exemplu, dacă **există certitudinea** că penalitatea calculată va fi achitată și dacă lipsește posibilitatea unei soluții opuse, această sumă se consideră ca venit. Dacă există probabilitatea neachitării de către debitor a penalității, această penalitate nu se va înregistra în postul bilanțului contabil ca creanță pe motiv că în viitor această penalitate neachitată va fi recunoscută ca cheltuieli care va reflecta diminuarea previzibilă a avantajului economic.

În contextul celor expuse, **penalitatea poate fi recunoscută ca venit în cazul cînd entitatea dispune de certitudinea că penalitatea va fi achitată în viitorul apropiat (conform deciziei instanței de judecată sau cu acordul părților).** În caz contrar, informația prezentată în situațiile financiare nu va fi veridică.

Potrivit **SNC "Creanțe și investiții financiare"**, creanțele și investițiile financiare se recunosc ca active în baza contabilității de angajamente în cazul în care:

1) există o certitudine întemeiată că în urma stingerii creanțelor sau deținerii investițiilor entitatea va obține beneficii economice viitoare;

2) valoarea creanțelor și investițiilor financiare poate fi evaluată în mod credibil.

Creanțele privind recuperarea pierderilor includ despăgubirile care urmează a fi achitate de către companiile de asigurări, recompensele calculate și recunoscute de către organele de stat, recompensele recunoscute de către alte entități/persoane sau stabilite prin hotărîri ale instanței de judecată. Aceste creanțe se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

Creanțele privind reclamațiile înaintate și recunoscute includ reclamațiile calculate, recunoscute și neachitate de către organele de stat și alte entități și se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

Modul de reflectare a sancțiunilor/penalităților în contabilitate depinde de modul în care sunt colectate:

- + recunoscute benevol sau
- + în instanță.

În cazul în care debitorul recunoaște în mod **benevol** valoarea penalităților, atunci trebuie înregistrate următoarele contabilități în contabilitatea întreprinderii:

- 1) la valoarea penalităților recunoscute de debitori - Dt 234 Kt 612;
- 2) la suma penalităților primite de la debitori - D<sub>T</sub> 242 K<sub>T</sub> 234.

Recuperarea penalităților **pe cale judiciară** se efectuează atunci când debitorii refuză să recunoască sumele penalităților calculate. În astfel de cazuri, entitatea are dreptul de a se adresa în instanță. Înainte de hotărârea instanței, suma creanțelor depuse trebuie să se reflecte în contul extrabilanțier **920 „Creanțe contingente”**. La transmiterea dosarului în instanță, entitatea este obligată să plătească o taxă de stat. Taxa plătită trebuie inclusă în cheltuielile administrative la data plății sale D<sub>T</sub> 713 K<sub>T</sub> 242, 226, 532, 544 etc.

## BGPF

### 29.1.3.1.22 Se permite deducerea în scopuri fiscale a cheltuielilor suportate de agentul economic pentru taxa de stat?

În conformitate cu prevederile art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Totodată, conform pct. 26 din Anexa nr.1 la Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11 iulie 2018, cheltuielile ordinare și necesare reprezintă cheltuielile caracteristice gestionării activității de întreprinzător și cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de întreprinzător, în scopul desfășurării activității economice și obținerii de venituri.

Potrivit art.1 din Legea taxei de stat nr.1216-XII din 3 decembrie 1992, taxa de stat este suma percepută de către organele de stat, imputernicite special pentru acest fapt, de la persoanele fizice și juridice, în ale căror interese sunt exercitate acțiuni sau eliberate documente de importanță juridică.

Astfel, se va permite deducerea în scopuri fiscale a cheltuielilor suportate pentru taxa de stat în cazul în care agentul economic va putea confirma documentar că cheltuielile respective au fost suportate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător și se vor califica ca cheltuieli ordinare și necesare.

Concomitent, în calitate de documente care vor putea servi drept temei pentru confirmarea faptului că cheltuielile au fost suportate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător pot servi încheierea instanței de judecată, precum și ordinul de plată a taxei de stat.

Instanța de judecată poate satisface integral sau parțial cererile întreprinderii sau poate refuza să le satisfacă.

În cazul în care **instanța a satisfăcut integral sau parțial** cererile entității pentru colectarea de penalități, atunci partea care pierde va compensa costurile legale: costurile acordării asistenței juridice; taxa de stat; cheltuielile de deplasare și alte cheltuieli specificate în hotărâre. În acest caz, după intrarea în vigoare a deciziei judiciare în favoarea întreprinderii, sumele compensației pentru costurile legale și penalitățile acordate de instanța judiciară sunt reflectate Dt 234 Kt 612.

În același timp, valoarea creanțelor contingente este creditată din debitul contului extrabilanțier 920.

**Exemplul 8.** *Întreprinderea „AC” S.A. a înaintat în instanța de judecată o cerere împotriva cumpărătorului pentru încasarea penalităților în valoare de 65.000 lei pentru întârzierea plății pentru servicii. La depunerea dosarului, entitatea a achitat o taxă de stat de 1950 lei. Cererile companiei au fost pe deplin satisfăcute și s-a luat o decizie de recuperare a cheltuielilor de judecată de la inculpat în valoare de 7.500 de lei, care include suma onorariului de stat și costul serviciilor unui birou de avocat. Cumpărătorul a*



transferat penalitățile și costurile legale în contul de verificare al companiei în aceeași lună în care a fost pronunțată hotărârea.

### Înregistrările contabile pentru tranzacțiile legate de recuperarea penalității prin instanță

№	Conținutul operației	Suma (în lei)	Conturi corespondente		Document
			debit	credit	
Reflectarea tranzacțiilor înainte de decizia instanței					
1.	S-a reflectat valoarea penalităților nerecunoscute de cumpărător	65 000	920	-	Notă contabilă
2.	Achitarea taxei de stat la depunerea cererii	1950	713	242	Ordin de plată, extras de cont
3.	S-a reflectat costul serviciilor unui birou de avocatură (7500 lei - 1950 lei)	5 550	713	544	Act de prestare a serviciilor
Reflectarea operațiunilor după decizia instanței					
4.	S-a reflectat valoarea sancțiunilor acordate de autoritatea judiciară	65 000	234	612	Decizia instanței în judecată
5.	S-a reflectat datoria cumpărătorului pentru rambursarea cheltuielilor de judecată	7 500	234	612	Decizia instanței în judecată
6.	S-a încasat de la cumpărătorul în rambursarea penalităților și a costurilor legale	72 500	242	234	Ordin de plată, extras de cont
7.	S-a anulat suma creanțelor contingente pentru sancțiunile acordate de o autoritate judiciară	65 000	-	920	Notă contabilă

În unele cazuri, sancțiunile acordate de o autoritate judiciară pot fi anulate de o instanță superioară.

În același timp, dacă penalitățile au fost acordate de o autoritate judiciară și anulate de o instanță superioară în același an de raportare, atunci trebuie întocmită următoarea înregistrare contabilă de stornare - Dt 234 Ct 612.

Dacă penalitățile au fost acordate și anulate în diferiți ani de raportare, atunci sumele acestora ar trebui incluse în alte cheltuieli ale activității de funcționare - Dt 714 Ct 234.

În cazul în care instanța a refuzat întreprinderea (reclamantul) să satisfacă creanțele, atunci în evidența contabilă se reflectă doar decontarea creanțelor contingente la creditul contului 920.

În unele cazuri, este posibil ca societatea să nu primească suma penalităților și despăgubirilor pentru costurile legale, care au fost recunoscute de debitori sau acordate de autoritatea judiciară. După expirarea termenului de prescripție, aceste sume sunt considerate drept creanțe neperformante și sunt anulate - Dt 714 Ct 234.

Sumele decontate ale penalităților nu sunt anulate, dar sunt reflectate în contul extrabilanțier **919 „Creanțe compromise decontate”** în cursul perioadei, conform politicilor contabile ale întreprinderii. Acest lucru este necesar pentru a monitoriza posibilitatea recuperării sumelor decontate la schimbarea situației financiare a debitorului.

Sumele penalităților pentru încălcarea contractelor și compensarea costurilor legale, reflectate în contabilitatea financiară ca venit sunt incluse în venitul impozabil pe o bază generală.

### ☞ **Sancțiuni spre plată altor persoane fizice sau juridice**

Sancțiunile sunt acceptate în contabilitate în sume recunoscute de către entitate sau stabilite de instanța judiciară.

În cazul în care **entitatea recunoaște valoarea penalităților**, atunci trebuie să confirme în scris consimțământul. Documente care indică faptul că societatea este de acord să plătească penalitățile impuse de creditor în conformitate cu termenii contractului integral sau într-o sumă mai mică, pot fi - *acte bilaterale, o scrisoare de la debtor sau alt document* care să confirme faptul încălcării a obligațiilor contractuale și permițând determinarea cuantumului penalităților recunoscute. În acest caz, este necesar de întocmit înregistrarea contabilă - Dt 714 Ct 544.

În cazul în care compania refuză să recunoască în mod benevol suma penalităților, atunci la cererea creditorului, o decizie cu privire la încasarea acestora poate fi luată **în instanță**. În același timp, instanța poate obliga să ramburseze creditorului nu doar suma penalității, ci și cheltuielile de judecată. Costurile legale sunt incluse în costurile administrative și sunt reflectate în Dt 713 Ct 544.

**Exemplul 9.** *Întreprinderea „AC” S.A. a cumpărat materiale de la un furnizor pentru o sumă totală de 80.000 lei (fără TVA). În condițiile acordului, pentru o întârziere a plății sunt prevăzute o amendă de 7200 lei și o penalitate de 0,5% pentru fiecare zi de întârziere. Întreprinderea „AC” S.A. nu a efectuat plata la timp, încălcând astfel termenii contractului. Furnizorul a stabilit o amendă de 7200 lei și o penalitate de 1.050 lei, pe care cumpărătorul nu a recunoscut-o. Furnizorul a solicitat instanței judiciare o cerere de încasare a penalităților în cuantum total, care a fost pe deplin satisfăcută. În plus, instanța a luat o decizie de recuperare a cheltuielilor de judecată în valoare de 3.420 lei. Datoriile au fost complet stinse de către cumpărător în aceeași lună în care s-a luat hotărârea.*

Conform exemplului dat în contabilitatea întreprinderii „AC” S.A. este necesară întocmirea formulelor contabile.

**Înregistrări contabile pentru tranzacțiile legate de achiziționarea de materiale, reflectarea penalităților și a costurilor legale**

Nr	Conținutul operației	Suma (în lei)	Conturi correspondente		Document
			debit	credit	
1.	S-a reflectat prețul de achiziție (fără TVA) al materialelor achiziționate	80 000	<b>211</b>	<b>521</b>	Factura fiscală
2.	S-a acceptat deducerea TVA de la costul materialelor achiziționate	16 000	<b>534</b>	<b>521</b>	Factura fiscală, Registrul de evidență a procurărilor
3.	S-a reflectat suma penalităților acordate de instanță	7 200	<b>714</b>	<b>544</b>	Decizia instanței în judecată
4.	S-a reflectat suma cheltuielilor legale care trebuie rambursate reclamantului	1 050	<b>713</b>	<b>544</b>	Decizia instanței în judecată
5.	Sunt stinse obligațiile către furnizor pentru materialele achiziționate	96 000	<b>521</b>	<b>242</b>	Ordin de plată, extras de cont
6.	Au fost transferate furnizorului sumele penalităților și compensarea costurilor legale	8 050	<b>544</b>	<b>242</b>	Ordin de plată, extras de cont

În cazul în care entitatea nu este de acord cu decizia autorității judiciare, aceasta poate face recurs împotriva acesteia în instanța ierarhic superioară de judecată. Dacă instanță superioară a decis în favoarea entității, atunci sumele penalităților înregistrate anterior ca cheltuieli sunt supuse anulării. În acest caz, se întocmesc următoarele înregistrări contabile - pentru cuantumul penalităților acordate și anulate în același an de raportare (înregistrare contabilă de stornare) - Dt 714 Ct 544.

În cazul în care sumele amenzilor și costurile legale au fost recunoscute de către întreprindere sau atribuite de către instanță, dar nu au fost transferate creditorilor, atunci după expirarea termenului de prescripție, acestea trebuie anulate la alte venituri din activitatea operațională prin următoarea înregistrare contabilă - Dt 544 Ct 612.

În scopuri fiscale, sumele penalităților anulate după expirarea termenului de prescripție sunt considerate venituri din nerambursarea datoriilor de către entitate și sunt incluse în venitul impozabil pe bază generală (lit. j) art. 18 CF).

Trebuie remarcat faptul că, în conformitate cu art. 30 alin.1 din Codul fiscal, nu este permisă deducerea penalităților și amenzilor pentru impozitul pe venit și alte impozite, taxe, taxe și plăți obligatorii la buget, precum și penalități și amenzi aplicate pentru încălcarea actelor normative.

**Exemplul 10.** *În temeiul unui contract de închiriere pentru sediu în 2020 locatarului i-a fost percepută o penalitate în valoare de 3.500 lei pentru plata cu întârziere, care a fost recunoscută în același an, dar documentele privind acumularea și recunoașterea penalității nu au fost depuse la departamentul de contabilitate. Acest fapt a fost stabilit abia în iunie 2021 la elaborarea actului de verificare. Cum de reflectat această penalitate în contabilitate, dacă, conform clauzei 27 din SNC "Politici contabile, modificări în estimările contabile, erori și evenimente ulterioare" "... nu sunt considerate erori ... valoarea amenzilor, penalități" ? Sau paragraful specificat al SNC nu înseamnă o eroare care nu se reflectă din cauza lipsei de documente, ci o penalitate pentru perioadele anterioare? Trebuie să se depună o declarație de corectare pentru anul 2020?*

Din conținutul clauzei 27 din SNC „Politici contabile, modificări în estimările contabile, erori și evenimente ulterioare” rezultă că condițiile și evenimentele enumerate în acesta nu sunt considerate erori dacă au apărut în perioada de raportare. În acest context este vorba de penalități, amenzi acumulate pentru perioadele anterioare și recunoscute în anul curent.

În același timp, în conformitate cu p. 66 din SNC „Capital proprii și datorii”, datoriile pentru sancțiuni privind încălcarea condițiilor contractuale sunt recunoscute simultan ca o creștere a cheltuielilor curente, atunci când sunt recunoscute de entitate sau pe baza unei hotărâri judecătorești. În același timp, în conformitate cu partea (7) din art. 44 din Codul fiscal în scopuri fiscale, pot fi utilizate metodele de contabilitate financiară bazate pe prevederile SNC și IFRS, care nu contravin prevederilor legislației fiscale.

Deci, ca confirmare a recunoașterii vinovatului a sancțiunilor și amenzilor acumulate, poate fi utilizată semnarea unui act în care se indică aceste sancțiuni; plata amenzilor, penalităților; un răspuns în scris la scrisoarea emisă de locator care indică valoarea penalității / amenzii acumulate; semnarea unei facturi fiscale etc.

Astfel, penalizarea calculată de locator în anul 2020 în valoare de 3500 de lei și recunoscută de locatar în același an, în absența documentelor justificative, ar trebui reflectată în cheltuielile curente ale în anul 2020. Din punctul de vedere al legislației fiscale, în absența documentelor justificative (articolul 19 din Legea contabilității 287/2017), aceste cheltuieli vor fi considerate ca nedocumentate.

Dacă penalizarea recunoscută în 2020 nu a fost reflectată în contabilitatea financiară în aceeași perioadă, aceste cheltuieli ar trebui reflectate în contul 331 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți”. În consecință, dacă valoarea penalității recunoscute de locatar nu a fost inclusă în Declarația din 2020, apare obligația de a depune o declarație de corectare pentru perioada dată. În conformitate cu art. 234 (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal, amenda prevăzută la art.260 alin.(1) nu se aplică în cazul în care nu apar obligații suplimentare privind impozite, taxe și/sau prime de asigurare obligatorie de asistență medicală și contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii.

#### **28.15.54 Urmează agentul economic să elibereze factura fiscală pentru suma penalității calculate la încălcarea condițiilor contractuale?**

Conform art. 117 alin. (1) din Codul fiscal, subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art. 108, cu excepția cazurilor prevăzute de Codul fiscal.

Astfel, achitarea penalității în urma încălcării condițiilor contractuale nu reprezintă o livrare și prin urmare nu se va elibera factura fiscală.

## **☞ Livrările scutite de T.V.A. cu drept de deducere (cota 0%) – art. 104**

Se scutesc de T.V.A. cu drept de deducere:

a) **mărfurile, serviciile pentru export și toate tipurile de transporturi internaționale de mărfuri** (inclusiv de expediție) și pasageri, serviciile de transport internațional al gazelor naturale, precum și serviciile operatorului aerodrom (aeroport), de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional, de deservire la sol a aeronavelor, inclusiv de livrare a combustibilului și a mărfurilor la bordul aeronavei, de securitate aeronautică, de căutare-salvare și de navigație aeriană, aferente aeronavelor în trafic internațional, combustibilul destinat aprovizionării în Portul Internațional Liber Giurgiulești a navelor maritime implicate în transportul internațional de mărfuri și pasageri, indiferent de naționalitatea navei sau de pavilionul acesteia;

b) **energia electrică, energia termică și apa caldă pentru bunurile imobiliare cu destinație locativă**, indiferent de subiectul în a cărui gestiune se află aceste bunuri;

c) în baza principiului reciprocității, introducerea și/sau livrarea pe teritoriul Republicii Moldova a mărfurilor, serviciilor destinate folosinței oficiale de către **misiunile diplomatice și oficiile consulare acreditate** în Republica Moldova, de reprezentanțele organizațiilor internaționale acreditate în Republica Moldova, destinate uzului sau consumului personal de către membrii personalului acestor misiuni diplomatice și oficii consulare sau al reprezentanțelor organizațiilor internaționale, precum și de către membrii familiilor lor care locuiesc împreună cu ei, cu excepția cetățenilor Republicii Moldova, precum și a cetățenilor străini și apatrizi cu reședința permanentă în Republica Moldova. Modul de aplicare a scutirii de T.V.A. cu drept de deducere se stabilește de Guvern;

c<sup>1</sup>) importul și/sau livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor, serviciilor destinate:

– **proiectelor de asistență tehnică**, realizate pe teritoriul Republicii Moldova de către organizațiile internaționale și țările donatoare în limita tratatelor la care aceasta este parte;

– **proiectelor de asistență investițională**, finanțate din contul împrumuturilor și granturilor acordate Guvernului sau acordate cu garanție de stat, din contul împrumuturilor acordate de organismele financiare internaționale (inclusiv din cota-parte a Guvernului), precum și din contul granturilor acordate instituțiilor finanțate de la buget.

Lista tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte, lista proiectelor de asistență tehnică, lista granturilor acordate Guvernului și instituțiilor finanțate de la buget, precum și modul de aplicare a scutirii de T.V.A. cu drept de deducere la livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor, serviciilor destinate proiectelor respective se stabilesc de Guvern;

[Art.104 lit.c<sup>1</sup>) modificată prin LP257 din 16.12.20, MO353-357/22.12.20 art.288; în vigoare 01.01.21]

f) **mărfurile, serviciile livrate în zona economică liberă** din afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, livrate din zona economică liberă în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, livrate în zona economică liberă din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova, precum și cele livrate de către rezidenții diferitelor zone economice libere ale Republicii Moldova unul altuia, *cu excepția serviciilor de transport livrate în zona economică liberă din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova, precum și cele livrate de către rezidenții diferitelor zone economice libere ale Republicii Moldova unul altuia*;

f<sup>1</sup>) **mărfurile livrate de către rezidentul unei zone economice libere** a Republicii Moldova unui nerezident al Republicii Moldova, dacă marfa este predată în scopul prelucrării unui rezident al altei zone economice libere a Republicii Moldova, indicat de cumpărătorul/beneficiarul nerezident/

### **BGPF**

**28.21.19 Are dreptul agentul economic la deducerea sumei TVA achitate pentru procurarea mărfurilor, mijloacelor fixe (inclusiv capitale), etc, din contul resurselor bugetare, sub formă de subvenții și transferuri?**

Dreptul la deducerea sumei TVA este reglementat de art. 102 din Codul fiscal. Referitor la resursele financiare utilizate privind achiziționarea bunurilor nu sunt restricții.

[Modificare în Baza generalizată a practicii fiscale în temeiul Legii pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr.288 din 15.12.2017, în vigoare 01.01.2018].

**28.21.56 Se va permite deducerea TVA aferentă procurărilor în cadrul realizării unui proiect de asistență tehnică sau investițional (grant), derulat pe teritoriul Republicii Moldova, care parțial este finanțat din contul împrumutului (grantului), iar parțial din alte mijloace financiare?**

În conformitate cu prevederile art.102 alin.(1) din Codul fiscal, se permite deducerea TVA aferente procurărilor pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Potrivit prevederilor art.104 lit. c1) din Codul fiscal, importul și/sau livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor, serviciilor destinate proiectelor de asistență tehnică, realizate pe teritoriul Republicii Moldova de către organizațiile internaționale și țările donatoare în limita tratatelor la care aceasta este parte și proiectelor de asistență investițională, finanțate din contul împrumuturilor și granturilor acordate Guvernului sau acordate cu garanție de stat, din contul împrumuturilor acordate de organismele financiare internaționale (inclusiv din cota-parte a Guvernului), precum și din contul granturilor acordate instituțiilor finanțate de la buget, se scutesc de TVA cu drept de deducere.

Totodată, conform explicațiilor oferite de către Comisia economie, buget și finanțe a Parlamentului Republicii Moldova prin scrisoarea CEB nr.486 din 23 septembrie 2016, dacă în baza acordurilor/tratatelor corespunzătoare este stabilită expres condiția contribuției beneficiarului cu sursele sale proprii sau credite, etc., în scopul realizării proiectului de asistență tehnică sau investițională inclus în lista proiectelor de asistență tehnică și investițională, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.246 din 8 aprilie 2010, scutirea de TVA cu drept de deducere se va aplica pentru valoarea totală a livrărilor de mărfuri și servicii destinate realizării proiectelor menționate.

Astfel, la livrarea de mărfuri, servicii efectuată în cadrul unui proiect de asistență tehnică sau investițional (grant), derulat pe teritoriul Republicii Moldova care parțial este finanțat din contul împrumutului (grantului), iar parțial din alte mijloace financiare, scutirea de TVA cu drept de deducere se va aplica pentru valoarea totală a livrărilor de mărfuri și servicii destinate realizării acestor proiecte.

Prin urmare, suma TVA aferentă procurărilor de mărfuri, servicii utilizate la efectuarea livrărilor scutite de TVA cu drept de deducere, se permite la deducerea, dacă acestea sunt folosite nemijlocit în procesul desfășurării activității de întreprinzător, indiferent din ce surse este achitată.

[Modificare în Baza generalizată a practicii fiscale în temeiul Legii pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr.288 din 15.12.2017, în vigoare 01.01.2018].

**28.18.9 Ce regim fiscal privind TVA urmează a fi aplicat pentru livrările de mărfuri și servicii scutite de TVA fără drept de deducere conform art.103 din Codul fiscal, efectuate în circumstanțele stabilite la art.104 din Codul fiscal?**

Articolul 103 din Codul fiscal, conține prevederi privind categoriile de livrări de mărfuri și servicii pentru care se aplică scutirea de TVA fără drept de deducere. Totodată, regimul fiscal al TVA aferent livrărilor de mărfuri și servicii care sînt scutite de TVA fără drept de deducere conform articolului menționat, urmează a fi examinat și stabilit prin prisma tuturor circumstanțelor specifice în care acestea se realizează.

Astfel, în cazul în care livrările de mărfuri și servicii prevăzute la art.103 din Codul fiscal, (de exemplu: producția de carte și publicațiile periodice, lucrările de construcție și montaj al parcurilor eoliene, etc.) se realizează în circumstanțele stabilite la art.104 din Codul fiscal, (de exemplu: livrări destinate proiectelor de asistență tehnică sau investițională, livrări în zona economică liberă, etc.), regimul fiscal al TVA aplicat livrărilor respective urmează a fi cel scutit de TVA cu drept de deducere.

Temei:(Explicațiile oferite de către Ministerul Finanțelor prin scrisoarea nr.09/3-13/14 din 20.01.2020).

**28.21.68 Este în drept subiectul impozabil cu TVA să deducă sumele TVA aferente mărfurilor și/sau serviciilor procurate care, în procesul activității de întreprinzător au fost distruse ca urmare a calamităților naturale?**

Potrivit art.102 alin. (81) din Codul fiscal, suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pentru mărfurile procurate, precum și pentru mărfurile, serviciile procurate care au fost utilizate la fabricarea mărfurilor care în procesul activității de întreprinzător au fost distruse ca urmare a calamităților naturale se deduce în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate și confirmate.

Demonstrarea și confirmarea acestor situații se va efectua prin actul emis de o autoritate/instituție publică (de exemplu: act de constatare emis de către Comisiile pentru situații excepționale).

Prin urmare, luând în considerație prevederile stabilite în alineatul menționat din Codul fiscal, dreptul la deducerea sumelor TVA achitate sau care urmează a fi achitate, este condiționat de faptul demonstrării și confirmării distrugerii ca urmare a calamităților naturale a mărfurilor procurate, utilizate în cadrul activității de întreprinzător, în scopul efectuării livrărilor impozabile de mărfuri/servicii.

Totodată, în baza prevederilor art.102 alin. (81) din Codul fiscal, dreptul la deducerea sumei TVA achitată sau care urmează a fi achitată pentru mărfurile, serviciile procurate în cadrul activității de întreprinzător nu este restricționat de destinația și scopul pentru care acestea au fost procurate – comercializarea sau fabricarea mărfurilor.

Temei:(Scrisoarea Ministerului Finanțelor nr.15/3-13/69 din 15.02.2021)

**28.13.2 Dacă la livrarea mărfurilor în ZEL data facturii fiscale eliberată de furnizor și a Declarației vamale se referă la diferite perioade fiscale, în care perioadă fiscală trebuie să declare această livrare rezidentul ZEL?**

În conformitate cu prevederile art.7 alin. (3) al Legii cu privire la zonele economice libere nr. 440 din 27.07.2001, pe teritoriul zonelor libere se stabilește regimul de declarare obligatorie în vamă a mărfurilor (serviciilor) introduse pe și scoase de pe acest teritoriu.

Plasarea mărfurilor autohtone în zona liberă, conform alin.(31) al articolului menționat, se realizează doar prin completarea de către rezident a declarației vamale de import în zona liberă, fără obligativitatea furnizorului (vânzătorului) de a completa alte declarații vamale.

Totodată, art. 1371 alin.(1) din Codul vamal nr.1149 din 20.07.2007, ca rezultat al finalizării operațiunilor de vămuire cu mărfuri și mijloace de transport, organul vamal validează declarația vamală depusă, iar mărfurile și mijloacele de transport se consideră plasate sub destinația vamală solicitată.

Astfel, livrarea mărfurilor în zona economică liberă din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova se va indica de către rezidentul ZEL în Declarația privind TVA perfectată pentru perioada fiscală în care are loc operațiunea de vămuire a mărfurilor, conform datei declarației vamale.

**28.13.5 Care este modalitatea de impozitare cu TVA a livrărilor de mărfuri, transportate în zona economică liberă din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova?**

Potrivit prevederilor art.104 lit. f) din Codul fiscal, mărfurile, serviciile livrate în zona economică liberă din afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, livrate din zona economică liberă în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, livrate în zona economică liberă din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova, precum și cele livrate de către rezidenții diferitelor zone economice libere ale Republicii Moldova unul altuia, cu excepția serviciilor de transport livrate în zona economică liberă din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova, precum și cele livrate de către rezidenții diferitelor zone economice libere ale Republicii Moldova unul altuia, sunt scutite de TVA cu drept de deducere.

Totodată, conform art.7 alin.(3<sup>1</sup>) din Legea cu privire la zonele economice libere nr.440/2001, plasarea mărfurilor autohtone în zona economică liberă se realizează doar prin completarea de către rezident a declarației vamale de import în zona liberă, fără obligativitatea furnizorului (vânzătorului) de a completa alte declarații vamale.

Astfel, la livrarea mărfurilor, transportate în zona economică liberă din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova, vânzătorul va aplica regimul TVA în conformitate cu prevederile art.104 lit. f) din Codul fiscal, dacă dispune de copia actului justificativ, întocmit în corespundere cu cerințele art.7 din Legea cu privire la zonele economice libere nr.440/2001.

*Suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sînt folosite pentru efectuarea livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere nu se deduce și se raportează la costuri sau la cheltuieli.*

*Suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sînt folosite pentru efectuarea livrărilor atît impozabile, cît și scutite de TVA fără drept de deducere se deduce dacă se referă la livrările impozabile.*

Mărimea deducerii sumei T.V.A. se determină lunar prin aplicarea proratai față de suma T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sînt utilizate pentru efectuarea livrărilor impozabile, precum și celor scutite de T.V.A. fără drept de deducere. **Prorata lunară** se aproximează, conform regulilor matematice, pînă la două semne după virgulă și se determină prin aplicarea următorului raport:

a) la numărător se indică valoarea livrărilor impozabile (fără T.V.A.), cu excepția avansurilor primite, pentru a căror efectuare se utilizează valorile materiale, serviciile în cauză;

b) la numitor se indică valoarea totală a livrărilor impozabile (fără T.V.A.) și a livrărilor scutite de T.V.A. fără drept de deducere, cu excepția avansurilor primite, pentru a căror efectuare se utilizează valorile materiale, serviciile în cauză.

**Prorata definitivă** se determină în modul descris mai sus și se aproximează, conform regulilor matematice, pînă la un semn după virgulă la completarea declarației privind T.V.A. pentru ultima perioadă fiscală a anului și se bazează pe indicatorii anuali ai livrărilor. Diferența dintre suma T.V.A. dedusă în perioadele fiscale precedente și suma T.V.A. determinată drept urmare a aplicării proratai definitive se reflectă în declarația pentru ultima perioadă fiscală a anului.

Se permite spre deducere suma T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sînt utilizate pentru efectuarea livrărilor scutite de T.V.A. fără drept de deducere dacă mărimea raportului dintre livrările scutite de T.V.A. fără drept de deducere și totalul livrărilor impozabile (fără T.V.A) și al livrărilor scutite de T.V.A. fără drept de deducere este mai mică decît coeficientul de 0,05.

Deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sînt folosite pentru efectuarea livrărilor ce nu constituie obiecte impozabile cu T.V.A. în conformitate cu art.95 alin.(2) lit.c), d), g) și h) se efectuează similar livrărilor impozabile.

În cazul în care entitatea realizează livrări mixte se aplică datele următoarelor registre:

- 1) Registrul de evidență a livrărilor de mărfuri și servicii, întocmit în baza prevederilor art. 118 din CF, cu divizarea informației privind valoarea livrărilor impozabile și scutite de TVA fără drept de deducere pentru fiecare lună în parte;
- 2) Registrul de evidență a procurărilor de mărfuri și servicii, întocmit în baza prevederilor art. 118 din CF, aferente livrărilor impozabile; livrărilor mixte și livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere.

Lunar, mărimea deducerii TVA se determină prin aplicarea proratai provizorii:

**Prorata = Valoarea livrărilor impozabile efectuate (fără TVA)/ Valoarea livrărilor totale efectuate (fără TVA)**

**28.21.23 Urmează a fi determinată prorata la momentul efectuării livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere, pentru procurările care au fost efectuate în anul precedent, sau de până la înregistrarea în calitate de plătitor al TVA?**

Potrivit prevederilor art. 102 alin. (3)-(4) din Codul fiscal, suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt folosite pentru efectuarea livrărilor impozabile și scutite de TVA fără drept de deducere se deduce dacă se referă la livrările impozabile.

Mărimea deducerii sumei TVA se determină lunar prin aplicarea proratai față de suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt utilizate pentru efectuarea livrărilor impozabile, precum și celor scutite de TVA fără drept de deducere.

Prorata definitivă se determină în modul descris mai sus și se aproximează, conform regulilor matematice, până la două semne după virgulă la completarea declarației privind TVA pentru ultima perioadă fiscală a anului și se bazează pe indicatorii anuali ai livrărilor.

Astfel, prorata se aplică doar față de suma TVA aferentă procurărilor efectuate în anul corespunzător, destinate efectuării livrărilor atât impozabile cât și scutite de TVA fără drept de deducere, fără a fi prevăzută posibilitatea aplicării acesteia față de procurările efectuate în anii precedenți, sau față de procurările realizate de până la înregistrarea în calitate de plătitor al TVA.

[Modificare în Baza generalizată a practicii fiscale în temeiul Legii pentru modificare unor acte legislative nr.171 din 19.12.2019, în vigoare 01.01.2020]

**28.21.26 Se iau oare în considerație la aprecierea proratai valoarea livrărilor ce nu constituie obiect al impunerii cu TVA ?**

În conformitate cu prevederile art.102 alin. (4) din Codul fiscal, prorata lunară se aproximează, conform regulilor matematice, până la două semne după virgulă și se determină prin aplicarea următorului raport:

- a) la numărător se indică valoarea livrărilor impozabile (fără TVA), cu excepția avansurilor primite, pentru a căror efectuare se utilizează valorile materiale, serviciile în cauză;
- b) la numitor se indică valoarea totală a livrărilor impozabile (fără TVA) și a livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere, cu excepția avansurilor primite, pentru a căror efectuare se utilizează valorile materiale, serviciile în cauză.

Astfel, valoarea livrărilor ce nu constituie obiect al impunerii cu TVA nu se iau în considerație la aprecierea proratai.

„AC” S.A. C.F.zzzzzzzzzzzzz		
<b>Nota contabilă nr. 22</b> din 31 octombrie 2021		
În luna octombrie 2021 au fost înregistrate următoarele procurări ce se referă la livrările mixte:		
<b>Tabelul 1</b>		
Denumirea furnizorului	Suma TVA aferentă procurărilor, lei	Descrierea succintă a procurărilor
„Orange Moldova” SA	1 788	Servicii de telefonie fixă, mobilă și internet
„RED-NORD” SA	2 682	Energie electrică
ÎS „Crina”	3 096	Bunuri închiriate
„Fagur” SRL	895	Rechizite de birou
<b>TOTAL</b>	<b>8 461</b>	*



Mărimea deducerii TVA achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt utilizate pentru efectuarea livrărilor atât impozabile, cât și scutite de TVA fără drept de deducere (în continuare livrări mixte) pentru luna octombrie 2021 se calculează în baza datelor din contabilitate:

**Tabelul 2**

Nr. d/o	Indicatorii	Sursa de informație sau metoda de calcul	Suma, lei
1.	Suma TVA aferenta procurărilor, total	Rulajul debitor al contului 534.4 (cu excepția sumei TVA aferentă bugetului achitată, decontate și ajustate)	1 033 573
2.	Din care, TVA aferentă procurărilor ce se referă la livrările mixte	Suma totală din tabelul nr.1 a notei contabile curente	8 461
3.	Valoarea livrărilor impozabile (fără TVA, fără avansuri)	Rulajul creditor al conturilor din clasa 6 (de indicat contul și subcontul)	619 232
4.	Valoarea livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere (fără avansuri)	Rulajul creditor al conturilor din clasa 6 (de indicat contul și subcontul)	211 885
5.	Valoarea totală a livrărilor impozabile și scutite de TVA fără drept de deducere (fără avansuri)	(rd.3+rd.4)	831 117
6.	Koeficientul prorata provizorii	(rd.3 : rd.5)	0,75
7.	Suma TVA deductibilă (aferentă livrărilor mixte )	(rd.2 x rd.6)	6346
8.	Suma TVA nedeductibilă	(rd.2 - rd.7)	<b>2 115</b>
9.	<b>Total suma TVA deductibilă</b>	(rd.1 - rd.8)	<b>1 031 416</b>

La suma TVA nedeductibilă înregistrată în rd.8 din tabelul nr.2, se reflectă prin următoarele formule contabile:

Contabil-șef \_\_\_\_\_  
(semnătura)

**Tabelul 3**

**Extras din Registrele de evidenta a procurărilor si livrărilor pe anul 2021**

lei

Perioada	Valoarea livrărilor impozabile (fara TVA, fara avansuri)	Valoarea livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere (fara avansuri)	Valoarea totala a livrărilor impozabile si scutite de TVA fără drept de deducere (fara avansuri)	Prorata art.102, alin.(3)  (calcul)	Suma TVA aferenta procurărilor ce se refera		Suma TVA deductibila (aferenta livrărilor mixte )	Suma TVA nedeductibila	Total suma TVA deductibila art.102, alin.(3)  boxa 13
					in exclusivitate la livrările impozabile	livrările mixte			
					D534.4 C521				
	D221 C611 boxa 1	D221 C611 boxa 6	D(534.4) C(811/714)*						
1	2	3	4=2+3	5=2/4	6	7	8=7*5	9=7-8	10=6+8
ianuarie	0	0	0	-	0	0	0	0	0
februarie	0	0	0	-	0	0	0	0	0

martie	438607	108200	546807	0,80	81325	4976	3992	984	85317
aprilie	3691960	57390	3749349	0,98	604105	8817	8641	176	612746
mai	22970947	361408	23332355	0,98	385407	8028	7867	161	393374
iunie	0	100100	100100	0,00	12600	6580	0	6580	12600
iulie	70000	0	70000	1,00	38388	840	840	0	39228
august	0	0	0	-	0	0	0	0	0
septembrie	0	0	0	-	0	0	0	0	0
octombrie	619232	211885	831117	0,75	1025112	8461	6346	2115	1031458
noiembrie	0	0	0		0	0	0	0	0
decembrie	50000	9850	59850	0,84	11300	560	470	90	11770
<b>Total an</b>	<b>27 840 746</b>	<b>848 833</b>	<b>28 689 578</b>	<b>x</b>	<b>2 158 237</b>	<b>38 262</b>	<b>28156</b>	<b>10106</b>	<b>2 186 393</b>
<b>Calcul definitiv</b>	<b>27 840 746</b>	<b>848 833</b>	<b>28 689 578</b>	<b>0,97/1</b>	<b>2 158 237</b>	<b>38 262</b>	<b>38262</b>	<b>0</b>	<b>2 195 499</b>

  

<b>Diferența decembrie</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>x</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>10106</b>	<b>(10106)</b>	<b>boxa 16</b>
									<b>10106</b>

La finele perioadei fiscale, în funcție de prorata definitivă, se determină suma TVA, ce urmează a fi atribuită la cheltuieli sau dedusă, efectuându-se corectările respective în Declarația privind TVA pentru ultima perioadă fiscală a anului (decembrie).

**Prorata definitivă = Valoarea livrărilor impozabile efectuate (fără TVA) pe durata unui an fiscal/ Valoarea livrărilor totale efectuate (fără TVA) pe durata perioadei fiscale (anuale)**

Prorata definitivă se determină la completarea declarației privind TVA, pentru ultima perioadă fiscală și se bazează pe indicatorii anuali ai livrărilor. Diferența dintre suma TVA trecută în cont în perioadele fiscale precedente (indicatorii din col.9, penultimul rând ) și suma TVA determinată drept urmare a aplicării proratei definitive (indicatorii din col.9, ultimul rând) se reflectă în Declarația privind TVA pentru ultima perioadă fiscală a anului, în boxa 16.

La suma diferenței a TVA deductibilă obținute cu semnul “minus” la calculul definitiv a proratei pe parcursul anului 2021 (col.10), se întocmește următoarea formulă contabilă:

Indicatorii reflectați în tabelul 3, în col.4, sunt sistematizați din Registrul de evidență a livrărilor de mărfuri și servicii, cu divizarea informației privind valoarea livrărilor impozabile (col.2) și scutite de TVA fără drept de deducere pentru fiecare lună în parte (col.3).

Indicatorii din col.6 și 7 sunt colectați din Registrul de evidență a procurărilor de mărfuri și servicii, aferente livrărilor impozabile, precum și celor mixte.

Mărimea deducerii TVA determinată lunar, prin aplicarea proratei față de suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt utilizate pentru efectuarea livrărilor atât impozabile, cât și scutite de TVA, în baza art. 102 (3) din CF, este reflectată în col.10.

**Diferența** dintre suma TVA aferentă procurărilor (col.6+col.7) și suma TVA trecută în cont (col.10) se raportează la costuri sau la cheltuielile perioadei (col.9), ținând cont de prevederile SNC „Cheltuieli” și sunt **deductibile** în scopuri fiscale dacă întrunesc prevederile art. 24 alin. (1) și art. 30 alin. (1) din CF, prin formula contabilă: **Debit 714 Credit 534.4**

Prorata lunară se determină pentru fiecare perioadă fiscală și se reflectă în boxa 13 împreună cu alte valori TVA, destinate deducerii a Declarației privind TVA. Nu este obligatorie corespunderea indicatorilor reflectați în anexa nr.1 la Declarație și boxele 12, respectiv 13 din Declarație, deoarece în anexă se acumulează informația din facturile fiscale primite pe parcursul perioadei de raportare.

**28.21.57 Cum se aproximează mărimea proratai la determinarea ponderii livrărilor impozabile (inclusiv cele scutite de TVA cu drept de deducere) în raport cu valoarea totală a livrărilor?**

Conform art.102 alin.(4) din Codul fiscal mărimea deducerii sumei TVA se determină lunar prin aplicarea proratai față de suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt utilizate pentru efectuarea livrărilor impozabile, precum și celor scutite de TVA fără drept de deducere. Prorata lunară se aproximează, conform regulilor matematice, până la două semne după virgulă și se determină prin aplicarea următorului raport: a) la numărător se indică valoarea livrărilor impozabile (fără TVA), cu excepția avansurilor primite, pentru a căror efectuare se utilizează valorile materiale, serviciile în cauză; b) la numitor se indică valoarea totală a livrărilor impozabile (fără TVA) și a livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere, cu excepția avansurilor primite, pentru a căror efectuare se utilizează valorile materiale, serviciile în cauză. Prorata definitivă se determină în modul descris mai sus în baza indicatorilor anuali ai livrărilor și se aproximează, conform regulilor matematice până la două semne după virgulă. Spre exemplu, în cazul în care rezultatul proratai este egal cu 0,936..., atunci această cifră se aproximează până la 0,94.

[Modificare în Baza generalizată a practicii fiscale în temeiul Legii privind instituirea unor măsuri de susținere a activității de întreprinzător și modificarea unor acte normative nr. 60 din 23.04.2020].

**28.21.42.Cum se va perfecta Declarația privind TVA pentru ultima perioadă fiscală a anului în cazul în care în diferite perioade fiscale agentul economic înregistrează: - doar livrări impozabile cu TVA? - doar livrări scutite de TVA fără drept de deducere? - livrări atât impozabile cât și scutite de TVA fără drept de deducere?**

În cazul în care pe parcursul anului, agentul economic plătitor de TVA, înregistrează în unele perioade fiscale doar livrări impozabile cu TVA, în altele doar livrări scutite de TVA fără drept de deducere iar în altele atât livrări impozabile cât și scutite de TVA fără drept de deducere, modalitatea de deducerea a sumelor TVA aferente procurărilor utilizate pentru efectuarea livrărilor în cauză va fi următoarea:

*1. În cazul în care într-o anumită perioadă contribuabilul înregistrează doar livrări impozabile sau doar livrări scutite de TVA fără drept de deducere modul de deducerea a TVA este prevăzut de art.102 alin.(1) și respectiv alin.(2) din Codul fiscal, în dependență de regimul TVA aplicat la livrările efectuate.*

*2. Pe parcursul anului, în perioadele fiscale în care se înregistrează livrări mixte, determinarea sumelor TVA ce urmează a fi deduse pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt folosite pentru efectuarea livrărilor atât impozabile, cât și scutite de TVA fără drept de deducere se va efectua prin aplicarea proratai, conform modului stabilit în art.102 alin.(4) al Codului fiscal.*

*3. La perfectarea Declarației privind TVA pentru ultima perioadă fiscală a anului, sumele TVA aferente valorilor materiale, serviciilor care sunt folosite pentru efectuarea livrărilor atât impozabile, cât și scutite de TVA fără drept de deducere, procurate pe parcursul întregului an, se vor recalcula prin aplicarea proratai definitive care se determină în modul stabilit în art.102 alin.(4) al Codului fiscal și se bazează pe indicatorii anuali ai livrărilor.*

Diferența dintre suma TVA deduse în perioadele fiscale precedente și suma TVA determinată drept urmare a aplicării proratai definitive se reflectă în boxa 16 "Ajustarea TVA aferentă procurărilor" a declarației pentru ultima perioadă fiscală a anului.

[Modificare în Baza generalizată a practicii fiscale în temeiul Legii pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr.288 din 15.12.2017, în vigoare 01.01.2018].

**28.21.48. Are oare cumpărătorul dreptul la deducerea TVA aferentă importului de marfă pentru care termenul de prescripție a datoriei față de furnizor a expirat?**

Conform pct.39 spct.2) din Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii” aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 6 august 2013, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2014,

decontarea datoriilor se efectuează la privarea creditorului de drepturile sale, inclusiv la expirarea termenului de prescripție a datoriilor.

Potrivit art.102 alin.(1) din Codul fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite deducerea a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

Prevederile art.101 alin.(7) din Codul fiscal, stabilesc că persoanele juridice și fizice care importă mărfuri pentru desfășurarea activității de întreprinzător achită TVA până la sau în momentul prezentării declarației vamale, adică până la momentul introducerii mărfurilor pe teritoriul Republicii Moldova.

Totodată, conform art.102 alin.(10) lit. b) și c) din Codul fiscal, subiectul impozabil are dreptul la deducerea TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune de documentul, eliberat de autoritățile vamale, care confirmă achitarea TVA la mărfurile importate sau de documentul care confirmă achitarea TVA pentru serviciile importate.

Astfel, în cazul în care cumpărătorul a achitat suma TVA aferentă valorii mărfurilor importate pentru care termenul de prescripție a datoriei dată de furnizor a expirat, acesta are dreptul la deducerea sumei TVA achitată dacă dispune de documentul eliberat de autoritățile vamale, care confirmă achitarea TVA la mărfurile importate.

### **Contabilitatea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate**

Conform p. 17<sup>1</sup> din **SNC „Capital proprii și datorii”** și explicațiilor la contul 316 din Planul general de conturi, intrarea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate de către autorități și instituții publice la autogestiune se contabilizează în mărirea stabilită în actele de constituire și/sau în alte documente prevăzute de legislație: cu active – ca majorare concomitentă a activelor și a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate; cu datorii - ca majorare a datoriilor și diminuare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate.

Leșirea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate de către autorități și instituții publice la autogestiune se contabilizează: în cazul transmiterii activelor – ca diminuare concomitentă a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate și a activelor; iar în cazul transmiterii datoriilor – ca diminuare a datoriilor și majorare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate..

Primirea, majorarea sau scăderea, precum și cedarea bunurilor primite de la stat se efectuează pe baza deciziei fondatorului (minister, consiliu municipal / raional sau alt organism public) - Dt 111, 112, 121 , 123, 141, 142, 211, 234, 241, 242, 243, 252, etc. Ct 316.

Reflectarea cuantumului creșterii proprietății datorată profitului anilor precedenți și / sau a unei scăderi a pasivelor pentru proprietăți primite în gestiunea economică - Dt 332, 427, 543 Kt 316; radiere / reducere a valorii proprietății transmise - Dt 316 Kt 111, 112, 121, 123, 141, 142, 211, 234, 241, 242, 243, 252 etc.

Soldul contului 316 “Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate” este creditor și reprezintă mărirea valorii patrimoniului primit de la stat conform actelor de constituire și/sau alte documente prevăzute de legislație, *cu excepția patrimoniului înregistrat în componenta capitalului social*, determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

### **Primirea subvențiilor de la entități publice**

1. Conform p. 80 din SNC „Capitaluri proprii și datorii”, entitățile cu proprietate publică decontează (după îndeplinirea condițiilor contractuale) subvențiile aferente activelor primite de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, înregistrate inițial ca datorii pe termen lung (venituri anticipate), la majorarea altor elemente de capital propriu. Decontarea acestor subvenții se înregistrează ca diminuare a altor elemente de capital propriu și, respectiv, ca majorare a capitalului social și/sau a veniturilor curente. Decontarea

subvențiilor aferente activelor primite de la instituțiile și organizațiile naționale și internaționale se contabilizează în conformitate cu pct.75–76/1, iar subvențiile aferente veniturilor – conform pct.77 din standard.

Deci, subiecții cu proprietate publică pot reflecta în componența capitalului propriu doar subvențiile legate de activele primite de la Guvern și alte autorități publice. Subvențiile aferente activelor primite de la organizații și instituții naționale și internaționale sunt recunoscute ca datorii (venituri anticipate) și sunt contabilizate în același mod ca și pentru entitățile non-publice.

**Exemplul 11.** În 2021, subiectul „AC” S.A a primit o subvenție de la Guvern în valoare de 700.000 lei pentru achiziționarea de echipamente destinate procesului de producție. Notificarea privind acordarea subvenției a fost primită în februarie 2021, iar finanțările - în luna martie a aceluiași an. În aprilie 2021, entitatea a achiziționat echipamente în valoare de 2.000.000 lei din contul subvenției primite și a fondurilor / împrumuturilor. Echipamentul nu necesită costuri suplimentare pentru pregătirea acestuia pentru utilizarea după destinație și a fost pus în funcțiune în aceeași lună.

Conform politicilor contabile, perioada de utilizare a acestora este de 7 ani, amortizarea se percepe liniar începând cu prima zi a lunii următoare lunii de transfer la utilizare, subvențiile sunt amortizate lunar la venituri curente pe o bază liniară. Lucrările sunt înregistrate în contul 811 și sunt atribuite la costul vânzărilor lunar. Costul serviciilor prestate în mai 2021 a constituit 3.250.000 lei.

În conformitate cu decizia fondatorului din 15 aprilie 2021, subvențiile sunt anulate după cum urmează:

- 40% - pentru majorarea capitalului social;
- 60% - pentru venituri curente.

Înregistrarea de stat a majorării capitalului social a fost efectuată la 25 mai 2021.

#### Înregistrări contabile pentru contabilitatea tranzacțiilor legate de primirea și utilizarea subvenției

No	Documentul	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Correspondența conturilor	
				debit	credit
Februarie					
1	Notificare subvenție	Recunoașterea unei subvenții acordate pentru achiziționarea de echipamente	700 000	234	424
Martie					
2	Ordin de plată, extras de cont	Primirea de fonduri sub formă de subvenție pentru achiziționarea de echipamente	700 000	242	234
Aprilie					
3	Factură fiscală, act de primire-predare a mijloacelor fixe	Reflectarea costului echipamentelor achiziționate și puse în funcțiune	2 000 000	123	521
4	Notă contabilă	Decontarea sumei subvenției la transferul echipamentului în funcțiune	700 000	424	342
5	Decizia fondatorului, Notă contabilă	Reflectarea cuantumului subvenției care vizează majorarea capitalului social (700.000 lei × 40%)	280 000	342	314
Mai					
6	Notă contabilă	Amortizarea lunară a echipamentului (2.000.000 lei: 7 ani: 12 luni)	23 810	811	124

Nr	Documentul	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Correspondența conturilor	
				debit	credit
7	Extras din decizia Agenției de Servicii Publice, Notă contabilă	Reflectarea majorării capitalului social	280 000	314	311
8	Notă contabilă	Decontarea costului serviciilor prestate	3 250 000	711	811
9	Notă contabilă	Trecerea la venituri curente a subvențiilor utilizate ( $700.000 \times 60\%$ ): 7 ani: 12 luni]	8 333	342	611

### Contabilitatea provizioanelor

Conform p. 85 din SNC „Capitaluri proprii și datorii”, provizioanele recunoscute se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor curente și a datoriilor pe termen lung sau curente. Provizioanele estimate sunt utilizate numai în scopurile pentru care au fost create inițial (p. 86 din standard). Astfel, provizioanele create pentru a acoperi anumite costuri / cheltuieli (de exemplu, pentru plata concediilor) nu pot fi utilizate în alte scopuri (de exemplu, pentru a recupera costurile de reparație și întreținere a serviciilor/bunurilor în perioada de garanție).

Conform politicilor contabile ale entității, provizioanele estimate pot fi create în perioada de raportare (lunar, trimestrial) sau la data raportării. Dacă provizioanele estimate sunt create în perioada de raportare, valoarea lor este revizuită de la data raportării și ajustată pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă (clauza 87 din standard). Această ajustare se reflectă după cum urmează:

- dacă valoarea provizionului estimat depășește suma costurilor / cheltuielilor reale suportate datorită acestuia, diferența este stornată prin reducerea simultană a costurilor / cheltuielilor și a provizionului;

- dacă valoarea provizionului estimat nu depășește suma costurilor / cheltuielilor reale suportate datorită acesteia, diferența se reflectă ca o creștere simultană a costurilor / cheltuielilor și a provizionului.

Valoarea provizionului neutilizat care va fi utilizat în perioadele de raportare ulterioare (de exemplu, pentru plata beneficiilor de concediu, pentru a acoperi costul reparației și întreținerii articolelor vândute în perioada de garanție) nu este supusă reducerii la data raportării. Prin urmare, în astfel de situații, soldurile conturilor 426 și 538 nu sunt anulate.

În conformitate cu p. 88 din standard, în cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice, provizionul se anulează prin decontare la venituri curente. O astfel de situație poate apărea dacă o entitate încetează să mai constituie provizioane în anumite scopuri (de exemplu, pentru a acoperi costurile de ieșire a activelor imobilizate, pentru garanții) sau nu a utilizat pe deplin provizioanele create pentru impozite, procese judiciare etc.

standard.”.

**Pct. 85/1.** Provizioanele se contabilizează în cadrul următoarelor categorii:

1) *provizioane pentru beneficiile angajaților* care se constituie pentru datoriile entității față de personal privind concediile de odihnă, pensiile, recompensele pentru rezultatele activității anuale și alte plăți rezultate din contractele colective și individuale de muncă;

**Exemplul 12:** în anul 2020 în cadrul entității nu au fost utilizate 200 zile de concedii de odihnă, inclusiv aferente:

- muncitorilor secțiilor de bază - 120 zile cu plata medie de 298 lei/zia;
- personalului de deservire a secțiilor - 30 zile cu plata medie de 264 lei/zia;
- personalului administrativ al entității - 50 zile cu plata medie de 525 lei/zia.

*În conformitate cu PC entitatea constituie provizioane pentru plata concediilor de odihnă nefolosite în perioada de gestiune curentă la data raportării. Concediile de odihnă au fost acordate angajaților pe parcursul 2021, plata medie constituind 105% din provizionul format la data raportării.*

1. Constituirea provizionului la 31.12.2020

Dt 811 35 760 lei (120 \* 298)

Dt 821 7 920 lei (30 \* 264)

Dt 713 26 250 lei (50 \* 525)

Ct 538 69 930 lei

2. Utilizarea provizionului în anul 2021

Dt 538 73 426,50 lei

Ct 531 73 426,50 lei (69930 \* 105%)

3. Crearea provizionului suplimentar la 31.12.2021

Dt 811, 821, 713 3 496,50 lei

Ct 538 3 496,50 lei

2) *provizioanele pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor*, care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor de reparații și de servicii în cursul perioadei de garanție a activelor vândute, pentru returnările și reducerile de preț la bunurile vândute și pentru alte garanții care rezultă din contractele încheiate cu cumpărătorii/clientii.

**Dt 712 Ct 538**

3) *provizioane pentru impozite* care se constituie pentru diferențele de impozite rezultate din operațiunile de control nefinalizate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanțele judecătorești, precum și în alte situații care pot genera datorii aferente impozitelor și taxelor;

**Dt 713 Ct 538**

4) *alte provizioane care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor legate de litigii, de protecția mediului, de ieșirea imobilizărilor corporale, de restructurarea entității și în alte scopuri stabilite de legislație și/sau de conducerea entității.*

**Dt 713, 714, 721 Ct 538**

**Exemplul 13.** *În decembrie 2020, cumpărătorul a intentat un proces împotriva subiectului „AC”. Potrivit estimărilor consultanților juridici, la data raportării, există posibilitatea ca subiectul „AC” să piardă dosarul instanței și să suporte cheltuieli pentru daune cumpărătorului în valoare de 250.000 lei, precum și pentru acoperirea legală costuri în valoare de 15.400 lei. În iunie 2021, instanța a luat o decizie, potrivit căreia întreprinderea „AC” trebuie să despăgubească cumpărătorul pentru daune în valoare de 262.000 lei și să-și acopere costurile legale în valoare de 8.200 lei.*

Subiectul „AC” trebuie să întocmească următoarele înregistrări contabile și calcule:

La data de 31.12.2020:

1) crearea unui provizion estimat pentru un proces - 265.400 lei (250.000 lei + 15.400 lei):

■ Dt 714 Kt 538 - 265.400 lei;

în iunie 2021:

2) reflectarea obligațiilor către cumpărător pentru despăgubiri pentru daune și acoperirea cheltuielilor legale - 270.200 lei (262.000 lei + 8.200 lei):

■ Dt 538 Kt 544 - 270.200 lei;

3) reflectarea diferenței dintre valoarea reală a costurilor și valoarea provizionului - 4.800 lei (270.200 lei - 265.400 lei):

■ Dt 714 Kt 538 - 4800 lei.

Potrivit p. 24 din SNC Stocuri, **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 titlul gratuit pot fi contabilizate ca majorare concomitentă a stocurilor și a **veniturilor curente**.

Opțiunea specifică pentru contabilizarea activelor primite gratuit este selectată de fiecare entitate în mod independent și este stabilită în politicile sale contabile.

Începând cu 01.01.2020, costul acestor stocuri este trecut la venituri curente în funcție de tipul de costuri / cheltuieli pentru care au fost utilizate. Deci, costul stocurilor destinate utilizării în activitatea principală a entității (de exemplu, pentru producția și furnizarea de servicii) este amortizat la venitul din vânzări (în contul 611), iar costul stocurilor destinate altor scopuri este amortizat la alte venituri din activitatea operațională (în contul 612).

**Exemplul 14.** În octombrie 2020, o entitate a primit gratuit un lot de materiale de la un nerezident, al cărui cost, conform invoice-ului este de 3.000 de euro. Cursul oficial de schimb al leului moldovenesc la data completării Declarației vamale - 20,50 lei / euro. Taxa pentru procedurile vamale este de 342 lei, costurile de transport - 2000 lei, suma TVA la import este egală cu 12.768 lei. În perioada octombrie-decembrie 2020, s-au consumat materiale din acest lot în valoare de 35.000 lei. În conformitate cu politicile contabile, costul materialelor primite gratuit se reflectă la: venituri anticipate (varianta 1), venituri curente (varianta 2);

Costul materialelor consumate este inclus în costul serviciilor (contul 811) și este debitat lunar în contul 711 „Costul vânzărilor”. Costul serviciilor furnizate de entitate în perioada octombrie - decembrie 2020 a constituit 520.000 lei.

**Înregistrări contabile pentru înregistrarea tranzacțiilor aferente  
cu primirea gratuită a materialelor și cheltuielile acestora**

Nr	Document	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Correspondența conturilor			
				varianta 1		varianta 2	
				debit	credit	debit	credit
1	Invoice	Reflectarea costului materialelor primite gratuit (3000 euro x 20,50 lei / euro)	61 500	211	535	211	611
2	Factura fiscală	Reflectarea costului serviciilor de transport	2000	211	521	211	521
3	Declarația vamală	Calculul taxei pentru procedurile vamale	342	211	544	211	544
4	Declarația vamală, Ordin de plată	Deducerea TVA conform Declarației vamale	12 768	534	544	534	544
5	Bonuri de consum, acte de casare	Decontarea costului materialelor consumate în activitatea principală	35 000	811	211	811	211
6	Notă contabilă	Decontarea costului serviciilor prestate	520 000	711	811	711	811
7	Notă contabilă	Decontarea veniturilor anticipate atribuibile până în 2020	35000	535	611	-	-

În practică, apar întrebări cu privire la anularea veniturilor anticipate aferente stocurilor lichidate primite anterior gratuit (de exemplu, după data expirării, în caz de deteriorare). Acest venit este recunoscut ca alte venituri din activitatea operațională în același timp cu amortizarea valorii contabile a stocurilor. În același



timp, decontarea valorii contabile a stocurilor lichidate - Dt 714 Kt 211, 213, 217 etc., decontarea veniturilor anticipate aferente stocurilor lichidate - Dt 535 Kt 612;

Astfel de venituri sunt amortizate la venituri curente în același timp cu recunoașterea cheltuielilor. Această procedură contabilă rezultă din p. 12 din SNC „Cheltuieli”, conform căreia entitatea recunoaște cheltuielile simultan cu veniturile din aceleași tranzacții economice.