

ANALIZĂ

NOIEMBRIE

2016

# Analiza regimului fiscal al organizațiilor necomerciale

Diana DANILEVICI

Aurelia CELAC

Sorina MACRINICI



**ANALIZĂ**

# **ANALIZA REGIMULUI FISCAL AL ORGANIZAȚIILOR NECOMERCIALE**

*Autori:*

**Diana DANILEVICI**

**Aurelia CELAC**

**Sorina MACRINICI**



Această analiză este posibilă datorită ajutorului generos al poporului american, oferit prin intermediul Agenției SUA pentru Dezvoltare Internațională (USAID). Opiniile exprimate aparțin autorilor și nu reflectă în mod necesar poziția USAID sau a Guvernului SUA.

**Chișinău, 2016**

Danilevici, Diana.

Analiza regimului fiscal al organizațiilor necomerciale / Diana Danilevici, Aurelia Celac, Sorina Macrinici ; Centrul de Resurse Juridice din Moldova (CRJM). - Chișinău : S. n., 2017 (Tipogr. "Imprint Star"). - 48 p.

Referințe bibliogr. în subsol. - Apare cu ajutorul Agenției SUA pentru Dezvoltare Int. (USAID). - 50 ex.

ISBN 978-9975-4304-3-2.

336.226:061.2

D 17

# Conținut

<b>Abrevieri</b> .....	6
<b>Introducere</b> .....	7
<b>Sumar executiv</b> .....	9
CAPITOLUL I	
<b>Analiza regimului fiscal privind impozitul pe venit</b> .....	13
1.1. Folosirea mijloacelor cu destinație specială, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară sau proprietatea în interesul angajatului .....	13
1.2. Documentarea veniturilor sub formă de contribuții ale fondatorilor/membrilor și din donații .....	14
1.3. Aspecte problematice ale regimului fiscal aferent activității economice statutare .....	15
1.4. Regimul fiscal general .....	17
CAPITOLUL II	
<b>Analiza regimului fiscal privind taxa pe valoarea adăugată</b> .....	21
2.1. Înregistrarea în calitate de contribuabil al TVA .....	21
2.2. Trecerea în cont a TVA .....	22
2.3. Anularea înregistrării calității de contribuabil al TVA .....	23
2.4. Importul de servicii .....	23
2.5. Livrări scutite de TVA .....	24
CAPITOLUL III	
<b>Regimul fiscal privind donațiile, donațiile filantropice și sponsorizările efectuate în folosul organizațiilor necomerciale</b> .....	29
3.1. Regimul fiscal al donațiilor în folosul organizațiilor necomerciale .....	29
3.2. Donații filantropice și sponsorizări .....	31
CAPITOLUL IV	
<b>Obligațiile fiscale ale organizațiilor necomerciale în baza contractelor de prestare a serviciilor</b> .....	37
4.1. Venituri achitate în folosul persoanelor fizice rezidente .....	37
4.2. Venituri achitate în folosul persoanelor fizice nerezidente .....	38
<b>Recomandări</b> .....	43

# Abrevieri

IFPS	Inspectoratul Fiscal Principal de Stat
OSC	Organizațiile societății civile
TVA	Taxa pe valoarea adăugată
MCC	Mașini de casă și control cu memorie fiscală

# Introducere

Elementul-cheie al strategiei de asigurare a durabilității financiare a societății civile este aplicarea de către stat a unui regim fiscal sustenabil. Implementarea unui regim fiscal special pentru organizațiile necomerciale ar constitui un indicator al voinței publice de a susține misiunea organizațiilor societății civile (OSC) în domeniile acestora de activitate.

Obiectivul prezentei analize este de a identifica aspectele actualului regim fiscal care afectează sustenabilitatea financiară a OSC-urilor și de a oferi soluții pentru depășirea acestora. În acest sens, lucrarea nu are ca obiect analiza generală a cadrului juridic fiscal aferent organizațiilor necomerciale, ci doar a subiectelor deficiente constatate de consultanți în comun cu organizațiile necomerciale în urma unui sondaj efectuat în mai 2016. Analiza se referă la regimul fiscal al organizațiilor necomerciale, așa cum sunt definite de art. 180 al Codului Civil: asociații, instituții private, fundații. Prezenta lucrare nu se referă la reglementări fiscale specifice pentru instituțiile publice, instituțiile medico-sanitare, instituțiile de învățământ, sindicate, patronate, partide politice și organizații social-politice.

Analiza conține patru capitole. Acestea se referă la aspectele problematice ale regimului fiscal privind impozitul pe venit și taxa pe valoarea adăugată (TVA) aferent organizațiilor necomerciale, donațiilor, donațiilor filantropice/sponsorizărilor efectuate în folosul organizațiilor necomerciale, precum și veniturilor achitate de către organizațiile necomerciale în folosul persoanelor fizice nerezidente în urma încheierii contractelor de prestări servicii. Subiectele descrise sunt cele frecvent abordate în cadrul activității organizațiilor necomerciale și al interacțiunii acestora cu autoritățile de control financiar și fiscal. Analiza conține și o serie de recomandări pentru autorități privind modificarea legislației fiscale, în special a Codului Fiscal.

În partea ce ține de impozitul pe venit, ne-am referit în special la regimul fiscal general și regimul fiscal aferent activității economice statutare a organizațiilor necomerciale. Când privește TVA, aspectele examinate se referă la necesitatea înregistrării și anulării calității de contribuabil al TVA, aplicarea unor reglementări legale privind scutirea de TVA și calcularea TVA la importul de servicii efectuat de OSC-uri. Capitolul privind regimul fiscal al donațiilor, donațiilor filantropice și sponsorizărilor în folosul organizațiilor necomerciale abordează modul de impunere la plata impozitului pe venit și TVA a acestor venituri/livrări la donator, filantrop, sponsor. Analiza regimului fiscal al veniturilor obținute de persoane fizice rezidente și nerezidente se referă la problemele de impozitare a veniturilor acestor subiecți, achitate de organizațiile necomerciale rezidente.

Analiza a fost efectuată de către Diana DANILEVICI, consultant fiscal la compania „BDO Audit&Consulting Moldova”, în colaborare cu Aurelia CELAC, manager financiar și contabil, și Sorina MACRINICI, consilier juridic la Centrul de Resurse Juridice din Moldova. Autorii au cercetat cadrul normativ fiscal al Republicii Moldova în vigoare la data redactării analizei<sup>1</sup>, precum și explicațiile Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (IFPS) și ale Ministerului Finanțelor. De asemenea, autorii au consultat o analiză comparativă a legislației din România efectuată de „BDO Audit&Consulting România” în mai 2016.

În scopul consultării opiniei organizațiilor necomerciale, autorii analizei au efectuat un sondaj în luna mai 2016. Chestionarul a fost destinat, în special, conducătorilor și managerilor financiar-contabili din cadrul organizațiilor necomerciale. Acesta a inclus 12 întrebări referitoare la politicile fiscale curente și gradul în care acestea contribuie la asigurarea sustenabilității financiare a organizațiilor necomerciale. La sondaj au participat 54 de organizații ale societății civile. Răspunsurile la întrebările adresate au fost prelucrate statistic. Rezultatele chestionarului au fost utilizate, în special, pentru prioritizarea subiectelor reflectate în prezenta analiză.

---

<sup>1</sup> Codul Fiscal al Republicii Moldova, aprobat prin Legea 1163-XIII din 24.04.1997, cu modificările și completările ulterioare; Codul Civil al Republicii Moldova, aprobat prin Legea 1107-XV din 06.06.2002; Legea 1164-XIII din 24.04.1997 pentru punerea în aplicare a Titlurilor I și II ale Codului Fiscal; Legea 1417-XIII din 17.12.1997 pentru punerea în aplicare a Titlului III al Codului Fiscal; Legea 837-XIII din 17.05.1996 cu privire la asociațiile obștești; Legea 581-XIV din 30.07.1999 cu privire la fundații; Legea 845-XII din 03.01.1992 cu privire la antreprenariat și întreprinderi; Legea 1420-XV din 31.10.2002 cu privire la filantropie și sponsorizare; Hotărârea de Guvern nr. 489 din 04.05.98 despre aprobarea Regulamentului cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și/sau de sponsorizare; Hotărârea de Guvern nr. 345 din 30.04.2009 cu privire la Registrul de stat al organizațiilor necomerciale; Hotărârea de Guvern nr. 596 din 13.08.2012 privind Declarația cu privire la impozitul pe venit; Hotărârea de Guvern nr. 834 din 01.12.2015 pentru aprobarea formularului CȚ15 – Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit și a Regulamentului privind modul de completare a acesteia; Hotărârea de Guvern nr. 10 din 05.01.2012 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova; Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 80 din 10.07.2012 pentru aprobarea Cererii privind scutirea de plata impozitului pe venit a organizațiilor necomerciale; Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 188 din 30.12.2014 cu privire la aprobarea Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale și completarea Planului general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 119 din 06.08.2013; Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 47 din 31.03.2010 cu privire la aprobarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factură”; Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 115 din 06.09.2010 cu privire la aprobarea și completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factură fiscală”; Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.1164 din 25.10.2012 cu privire la aprobarea formularului Declarației privind TVA și a Modulului de completare a Declarației privind TVA.

# Sumar executiv

Regimul fiscal aplicat asociațiilor obștești, instituțiilor private și fundațiilor este deficitar și nu corespunde necesităților acestor organizații necomerciale. Prezenta lucrare face o analiză a patru domenii care au fost identificate ca prioritare de către consultanți în urma unui sondaj efectuat în mai 2016. Acestea sunt regimul fiscal privind impozitul pe venit, privind taxa pe valoarea adăugată, privind donațiile, precum și obligațiile fiscale ale organizațiilor necomerciale ca urmare a încheierii contractelor de prestare a serviciilor.

În ceea ce privește **legislația fiscală ce vizează impozitul pe venit al organizațiilor necomerciale**, potrivit Codului Fiscal, organizațiile necomerciale rezidente sunt considerate persoane juridice care desfășoară activitate de întreprinzător. Aceasta creează dificultăți în aplicarea legislației fiscale privind impozitul pe venit, deoarece normele generale de impunere au în vedere, în primul rând, subiecții pentru care obținerea de venit este scopul activității de bază și nu țin cont de specificul activității organizațiilor necomerciale, pentru care obținerea venitului nu este un scop, ci sursă de finanțare a activităților organizației.

De asemenea, nu rezultă clar din legislație dacă scutirea de impozitul pe venit poate fi acordată în caz de folosire a mijloacelor cu destinație specială, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară sau proprietatea organizației în interesul angajatului, nu doar pentru achitarea salariului, dar și a altor plăți obligatorii prevăzute de legislație, contractele individuale de muncă, contractele colective de muncă. Considerăm că este necesară completarea art. 52 al Codului Fiscal cu această prevedere.

Sunt problematice și prevederile regimului fiscal aferent activității economice statutare a organizațiilor necomerciale. Una din condițiile pentru scutirea organizației necomerciale de impozitul pe venit este ca venitul acesteia să provină din activitatea economică care rezultă nemijlocit din obiectivele statutare. Legislația în vigoare nu definește ce înseamnă „activitate economică a organizației necomerciale”. Considerăm că în Codul Fiscal al Republicii Moldova trebuie să se prevadă expres că veniturile OSC-urilor din activitatea financiară și de investiții nu sunt impozabile dacă acestea sunt îndreptate spre realizarea scopurilor statutare. De asemenea, Codul Fiscal ar trebui să prevadă expres că organizațiile necomerciale care aplică regimul fiscal general au dreptul la deducerea cheltuielilor suportate/achitate în cadrul activității lor economice.

Organizațiile necomerciale achită impozitul pe venit în conformitate cu art. 15 lit. b) al Codului Fiscal, adică la cota de 12% din venitul impozabil, la data redactării prezentei analize. În opinia noastră, organizațiile necomerciale ar trebui să poată opta pentru regimul fiscal stabilit de capitolul 7<sup>1</sup> al Codului Fiscal, adică impunerea la cota de 3% pentru veniturile impozabile din activități economice nestatutare, ținând cont de particularitățile activității acestora.



**Regimul fiscal privind TVA aplicat organizațiilor necomerciale** este problematic sub mai multe aspecte, printre care înregistrarea organizațiilor necomerciale în calitate de contribuabil al TVA, trecerea în cont a TVA, anularea înregistrării calității de contribuabil al TVA, impunerea TVA la importul de servicii, precum și livrările scutite de TVA. Înregistrarea și anularea înregistrării în calitate de contribuabil al TVA sunt deosebit de problematice pentru organizațiile necomerciale, deoarece reglementările fiscale au fost elaborate pentru întreprinzători. Având în vedere specificul activității organizațiilor necomerciale pentru care activitatea economică este una accesorie, e necesar să fie elaborate reglementări fiscale distincte care să țină cont de specificul activității acestora. Organizațiile necomerciale, care sunt deja contribuabile ale TVA, ar trebui să aibă dreptul la trecerea în cont a TVA în cadrul activității economice statutare. Totodată, este necesară scutirea de TVA a livrărilor de bunuri/servicii în folosul organizațiilor necomerciale scutite de impozitul pe venit.

Cât privește aplicarea de TVA la importul de servicii, organizațiile necomerciale moldovenești care achiziționează de la nerezidenți servicii de consultanță urmează să plătească TVA la import de servicii la cota de 20%. În cazul în care organizația necomercială nu dispune de mijloace în fondul de autofinanțare, aceasta devine practic imposibil. Pentru eliminarea acestui impediment, ar fi utilă scutirea de TVA a importului de servicii efectuat de organizațiile necomerciale în conformitate cu scopurile statutare, similar scutirii acordate organizațiilor social-politice.

În ceea ce privește livrările scutite de TVA, există servicii scutite de TVA caracteristice organizațiilor necomerciale, care ridică probleme de aplicare mai frecventă, și anume servicii de pregătire și perfecționare a cadrelor, servicii legate de îngrijirea bolnavilor și bătrânilor, precum și mărfurile din contul organizațiilor de binefacere, destinate pregătirii pachetelor pentru bătrânii nevoiași și distribuite lor gratuit; producția de carte și publicațiile periodice, precum și serviciile de editare a acestora; importul sau procurarea mărfurilor și serviciilor de către organizațiile necomerciale în scop de construire a instituțiilor de asistență socială, precum și pentru necesitățile acestor instituții, importul mărfurilor de către persoane juridice în scopuri necomerciale dacă valoarea în vamă a acestor mărfuri nu depășește suma de 100 de euro. Analiza face recomandări pentru fiecare dintre aceste situații.

**Regimul fiscal aferent donațiilor și donațiilor filantropice/sponsorizărilor** efectuate în folosul organizațiilor necomerciale nu stimulează suficient persoanele fizice și agenții economici să facă donații. În cazul donației în formă nemonetară (cu active), persoanele fizice și juridice care donează un bun se consideră că au vândut bunul donat și, respectiv, sunt obligate să plătească impozitul pe venit dacă prețul de piață al bunului donat este mai mare decât baza lui valorică. Agenții economici pot să-și deducă o parte din cheltuieli, însă doar pentru donații filantropice sau de sponsorizare. Începând cu 1 iulie 2016, plafonul cheltuielilor deductibile s-a majorat de la 2% la 5%, ceea ce este un lucru pozitiv. Totuși, este oportună majorarea acestui plafon până la 10%, așa cum a prevăzut Codul Fiscal până în 2015. De asemenea, procedura de confirmare a donațiilor filantropice sau de sponsorizare este depășită și trebuie simplificată.

În practică, OSC-urile contractează adesea persoane fizice pentru prestarea diferitor servicii și, respectiv, apar diverse **obligații fiscale în legătură cu achitarea veniturilor în baza**

**contractelor de prestare a serviciilor.** Legislația fiscală prevede impozitarea cheltuielilor pentru transport, cazare și alimentare suportate de OSC-uri în folosul persoanelor fizice rezidente care nu prestează servicii, dar, de exemplu, participă la o instruire organizată de OSC-uri. Codul Fiscal ar trebui să prevadă expres că nu reprezintă venit impozabil sumele achitate de OSC-uri persoanelor fizice sau în folosul acestora pentru cazare, transport, alimentare pentru participarea la activitățile organizate de OSC-uri în scopuri statutare.

La achitarea veniturilor persoanelor fizice nerezidente există prevederi fiscale contradictorii privind impozitarea venitului la sursa de plată. Conform Codului Fiscal, venitul persoanelor fizice din prestarea de servicii se impozitează la cotele de 7% și 18%, iar în unele explicații ale Ministerului Finanțelor se stipulează că modul de impozitare a persoanelor fizice nerezidente este similar regimului stabilit persoanelor fizice rezidente, reținându-se impozitul la cota de 7% din fiecare plată a onorariului pe contract/fiecare contract civil. Ca și în cazul persoanelor fizice rezidente, cheltuielile pentru cazare, transport, alimentare sunt considerate venituri ale persoanei fizice nerezidente și, prin urmare, sunt impozabile. Aceste cheltuieli nu ar trebui să reprezinte venitul nerezidentului, deoarece reprezintă cheltuieli ale OSC-urilor în legătură cu realizarea activităților statutare. Potrivit Codului Fiscal, OSC-urile care beneficiază de serviciile nerezidenților trebuie să achite TVA atât pentru valoarea livrării, cât și pentru cheltuielile de transport, cazare și alimentare. Autorii cercetării consideră că organizațiile necomerciale nu ar trebui să reprezinte subiecți ai impunerii cu TVA la importul de servicii legat de desfășurarea activității statutare.

# Analiza regimului fiscal privind impozitul pe venit

În scopuri fiscale, organizațiile necomerciale rezidente sunt considerate persoane juridice care desfășoară activitate de întreprinzător. Conform Codului Fiscal, „activitatea de întreprinzător” este „orice activitate conform legislației cu scopul de a obține venit sau în urma desfășurării căreia, indiferent de scop se obține venit”<sup>2</sup>.

Acest tratament creează dificultăți în aplicarea legislației fiscale, deoarece normele generale de impozitare au în vedere în primul rând subiecții pentru care obținerea de venit este scopul activității de bază și nu țin cont de specificul activității organizațiilor necomerciale pentru care obținerea venitului nu este un scop, ci o sursă de finanțare a scopului organizației. Pentru a face o delimitare clară între regimul fiscal aplicabil, este recomandabil ca legislația fiscală să stabilească un regim fiscal distinct pentru organizațiile necomerciale și acestea să nu fie tratate similar agenților economici.

În continuare, vom aborda clauzele contradictorii și deficiențele în aplicarea reglementărilor privind impozitul pe venit aferent OSC-urilor.

## 1.1. Folosirea mijloacelor cu destinație specială, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară sau proprietatea în interesul angajatului

Una din condițiile pentru acordarea scutirii de impozitul pe venit este ca organizația să nu folosească mijloacele cu destinație specială, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară sau proprietatea în interesul unui angajat, cu excepția plăților salariale îndreptate în favoarea acestuia<sup>3</sup>.

Din explicațiile autorității fiscale reiese că achitarea salariilor angajaților organizației necomerciale nu se consideră distribuire a veniturilor/mijloacelor între angajați și nu constituie încălcarea acestei cerințe<sup>4</sup>. Autoritatea fiscală nu precizează dacă excepția se aplică doar salariului, așa cum este definit de Codul Muncii, sau și altor plăți prevăzute de legislație în folosul angajaților. Astfel, potrivit legislației, nu reprezintă salariu acordarea ajutorului material,

<sup>2</sup> Codul Fiscal, art. 5 pct. 16.

<sup>3</sup> Codul Fiscal, art. 52 alin. (2) lit. d).

<sup>4</sup> Baza generalizată a practicii fiscale, pct. 29.5.3., disponibilă la <http://www.fisc.md/ShowQuestions.aspx?category=aa9e2e99-e7f2-4e07-b930-b12f8b6c6282&nr=29.5.>

cheltuieli pentru formarea profesională a salariatului sau acordarea de burse, compensarea cheltuielilor de deplasare, repararea prejudiciului material cauzat salariatului, achitarea indemnizației de eliberare din serviciu etc. Din textul legii și în lipsa unor alte reglementări sau explicații, rezultă că achitarea acestora reprezintă distribuirea veniturilor în interesul angajaților, fapt care poate implica impozitarea organizației în modul general stabilit.

În opinia noastră, pentru evitarea oricărui interpretări neunivoce, art. 52 al Codului Fiscal ar trebui să prevadă că nu se consideră distribuire a veniturilor în folosul angajaților achitarea salariului și altor plăți obligatorii prevăzute de legislație, contractele individuale de muncă, contractele colective de muncă.

## 1.2. Documentarea veniturilor sub formă de contribuții ale fondatorilor/membrilor și din donații

Organizațiile necomerciale sunt obligate să țină evidența contabilă conform formelor și modului stabilit de legislație, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar<sup>5</sup>.

În temeiul explicațiilor Ministerului Finanțelor, în cadrul organizațiilor necomerciale, confirmarea depunerii de către fondatori și membri a donațiilor și altor contribuții, cu excepția taxelor de aderare și taxelor de membru, se perfectează cu următoarele documente:

- a) La încasarea donațiilor și/sau subvențiilor sub formă de mijloace bănești în numerar – cu bonuri de casă;
- b) La încasarea donațiilor și/sau subvențiilor sub formă de mijloace bănești la conturile curente – cu ordine de plată și extrase din cont;
- c) La primirea donațiilor/subvențiilor sub formă de active pe termen lung, stocuri, servicii – cu formulare tipizate de documente primare cu regim special (factură, factură fiscală etc).

În cadrul organizațiilor necomerciale, confirmarea depunerii de către fondatori și membri a taxelor de aderare și cotizațiilor de membru se perfectează cu eliberarea bonului de plată. În acest caz, nu este necesară utilizarea mașinii de casă și control cu memorie fiscală (MCC)<sup>6</sup>.

Considerăm rațional ca încasarea donațiilor sub formă de mijloace bănești în numerar să nu se documenteze cu bonuri de casă, fiind suficientă întocmirea documentelor de casă, ca și în cazul taxelor de aderare/cotizațiilor de membru. Astfel, ar fi util ca acestea să fie incluse în lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea MCC<sup>7</sup>. Există și un precedent pozitiv în acest sens, prin care autoritatea fiscală a acceptat neutilizarea de către organizația necomercială a MCC la colectarea donațiilor filantropice în boxe în cadrul evenimentelor sau campaniilor de colectare<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Codul Fiscal, art. 8 alin. (2) lit.c).

<sup>6</sup> Anexa la Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar, pct. 17.

<sup>7</sup> Anexa la Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar.

<sup>8</sup> Scrisoarea IFPS nr.26-11/2-13-177/1720 din 06.03.2015.

### 1.3. Aspecte problematice ale regimului fiscal aferent activității economice statutare

Conform Codului Civil<sup>9</sup>, organizația necomercială este în drept să desfășoare activitatea economică ce rezultă nemijlocit din scopul prevăzut de statut. În prezenta secțiune vom examina unele aspecte ale regimului fiscal aferent activității economice a OSC-urilor care creează dificultăți în activitatea acestora.

#### 1.3.1. Activitate economică care rezultă nemijlocit din scopul prevăzut de statut

Una din condițiile pentru scutirea organizației necomerciale de impozitul pe venit este ca venitul acesteia să provină din activitatea economică care rezultă nemijlocit din obiectivele statutare. Legislația în vigoare nu definește ce înseamnă activitate economică a organizației necomerciale. Acest subiect a fost identificat ca fiind problematic de către respondenții la chestionarul propus de grupul de experți, conform rezultatelor constatate în scopul evaluării gradului de satisfacție privind regimul fiscal al organizațiilor necomerciale. Totodată, 35 de respondenți din 58 de participanți au indicat ca fiind foarte importantă scutirea de impozit în urma desfășurării activității economice proprii.

Autoritățile fiscale explică în Ghidul privind regimul fiscal aferent veniturilor organizațiilor necomerciale<sup>10</sup>, că prin „activitatea economică a organizației necomerciale” se înțelege producerea de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii, activitatea de investiții și alte activități care reies nemijlocit din scopul statutar<sup>11</sup>. Nu există însă reglementări juridice care să stabilească cazurile în care o activitate economică a organizației necomerciale „rezultă nemijlocit” din scopul statutului. Lipsa reglementării este problematică, deoarece nerespectarea condiției respective implică impozitarea veniturilor obținute din activitatea care nu rezultă nemijlocit din scopul statutar, inclusiv riscul de a se constata că activitatea economică a organizației este ilegală.

Astfel, nici Codul Civil, nici Codul Fiscal nu prevede dacă cuvântul „nemijlocit” presupune că trebuie să existe o legătură directă între activitatea economică a organizației și scopul declarat în statut. De exemplu, activitatea organizației legată de închirierea de bunuri sau activitatea de investiții nu rezultă direct din scopul statutar. În acest caz, există o legătură indirectă între activitatea economică și scopul prevăzut de statut, deoarece organizația va utiliza veniturile astfel obținute în scopul prevăzut de statut. În lipsa reglementării, situația rămâne la latitudinea organului fiscal și depinde de măsura în care o parte sau alta va putea argumenta poziția sa, ceea ce în litigiile cu caracter fiscal nu este un avantaj pentru contribuabil.

Autoritatea fiscală și-a expus opinia referitor la veniturile din activitatea de închiriere de bunuri a unor OSC-uri, cum ar fi asociațiile proprietarilor de locuințe privatizate (APLP) și

<sup>9</sup> Codul Civil, art. 188 alin. (1).

<sup>10</sup> Serviciul Fiscal de Stat, Ghidul privind regimul fiscal aferent veniturilor organizațiilor necomerciale, pag. 4, disponibil la [http://www.fisc.md/Impozitul\\_pe\\_venit.aspx?file=7518](http://www.fisc.md/Impozitul_pe_venit.aspx?file=7518).

<sup>11</sup> Această explicație corespunde noțiunii antreprenoriatului stabilită de Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi. Astfel, conform art. 1 al Legii nr. 845-XII din 03.01.1992, antreprenoriatul este activitatea de fabricare a producției, executare a lucrărilor și prestare a serviciilor.

asociațiile coproprietarilor în condominiu (ACC), stabilind că „dacă organizația necomercială obține venituri din darea în locațiune (chirie) a încăperilor și aceste venituri sunt îndreptate la satisfacerea cerințelor statutare prevăzute în regulamentul sau în alt document (achitarea salariilor angajaților, reparația fondului locativ și întreținerea teritoriului aflat în proprietate sau folosință), aceste venituri nu se impozitează”<sup>12</sup>.

Păreră noastră este că aceste explicații trebuie să fie extinse și în cazul altor organizații necomerciale decât cele menționate în baza practicii fiscale, cum ar fi asociațiile obștești, fundațiile, instituțiile care, din chiria bunurilor, obțin venituri îndreptate la realizarea scopurilor statutare. Totodată, explicațiile ar trebui să includă nu doar veniturile din închirieri de bunuri ale organizațiilor necomerciale, dar și veniturile din alte activități economice (din dobânzi, dividende, diferențe de curs valutar, despăgubiri etc.) îndreptate la realizarea scopurilor statutare.

Legislația din România prevede<sup>13</sup> că activitatea economică statutară a organizației nonprofit este activitate economică directă, care are caracter accesoriu și este în strânsă legătură cu scopul principal al persoanei juridice. De asemenea, veniturile din investiții și veniturile financiare sunt neimpozabile pentru organizațiile necomerciale<sup>14</sup>. În acest sens, Codul Fiscal din România nu prevede condiții legate de corespunderea scopului statutar cu activitatea prin care se obțin aceste venituri. Condiția este ca acestea să fie utilizate în scopuri statutare.

Rezumând cele expuse, considerăm că în Codul Fiscal al Republicii Moldova trebuie să se prevadă expres că veniturile OSC-urilor din activitatea financiară și de investiții nu sunt impozabile, dacă acestea sunt îndreptate spre realizarea scopurilor lor statutare.

### ***1.3.2. Deducerea cheltuielilor aferente activității economice statutare***

În legătură cu desfășurarea activității economice statutare a organizației necomerciale, nu există reglementări legale care să prevadă că nu se efectuează deducerea cheltuielilor aferente acestei activități.

Totodată, în conformitate cu art. 24 alin. (9) din Codul Fiscal, nu se permite deducerea cheltuielilor legate de obținerea venitului scutit de impozitare. Organizațiile necomerciale sunt scutite de plata impozitului pe venit, dar veniturile acestora nu sunt scutite de impozitare. Prin urmare, rezultă că cheltuielile organizației necomerciale aferente activității economice statutare ar trebui să fie deductibile în scopuri fiscale la aprecierea venitului impozabil și a sumei impozitului. În practică, la aprecierea rezultatului fiscal, OSC-urile țin cont doar de datele din evidența financiară, fără ajustări fiscale, reieșind din explicațiile Ghidului privind regimul fiscal aferent veniturilor organizațiilor necomerciale<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Baza generalizată a practicii fiscale, pct.29.5.10.

<sup>13</sup> Ordonanța Guvernului României nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, art. 48.

<sup>14</sup> Raport privind cadrul legislativ de înființare și impozitare a ONG, prezentat de BDO România, pct.4, subpct.4.1.1.

<sup>15</sup> Ghidul privind regimul fiscal aferent veniturilor organizațiilor necomerciale, capitolul IV, pag. 9.

Ghidul prevede că, în cazul în care organizația necomercială desfășoară activitate în corespundere cu obiectivele prevăzute de statut, nu apare necesitatea de a ajusta veniturile și cheltuielile prin completarea anexei 1D (“Ajustarea (majorarea/micșorarea) veniturilor conform prevederilor legislației fiscale”) și a anexei 2D la Declarația cu privire la impozitul pe venit (“Ajustarea (majorarea/ micșorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislației fiscale”). În scopuri fiscale, obligația ajustării veniturilor și cheltuielilor apare numai în cazul desfășurării de către organizația necomercială a altor activități decât cele menționate în actele de constituire a acesteia.

Prin urmare, concluzia autorității fiscale este că, în cazul desfășurării activității economice care nu rezultă nemijlocit din scopurile statutare, se vor permite deducerile. Totuși, în conformitate cu legislația fiscală, deducerile se permit doar în cadrul activității de întreprinzător conform legislației<sup>16</sup>. Conform legislației civile, OSC-urile nu sunt în drept să desfășoare activități economice care nu rezultă nemijlocit din scopurile statutare. Astfel de activitate, fără înregistrarea unei societăți comerciale, este activitate ilegală de întreprinzător, sancționată contravențional sau penal, după caz.

Astfel, există riscul că, în caz de litigii fiscale, deducerile nu se vor permite în cazul desfășurării de către OSC a unor activități economice care nu rezultă nemijlocit din scopurile statutare, deși Ghidul menționat prevede acest lucru.

Legislația fiscală din România stabilește dreptul la deduceri fiscale aferente activității economice impozabile<sup>17</sup>. În același timp, în România există un alt sistem de impozitare al ONG-urilor<sup>18</sup>, de aceea practica respectivă ar putea fi aplicată în Republica Moldova ținând cont de particularitățile impozitării naționale.

În acest sens, considerăm că ar fi util ca Codul Fiscal al Republicii Moldova să prevadă expres că organizațiile necomerciale care aplică regimul fiscal general au dreptul la deducerea cheltuielilor suportate/achitate în cadrul activității lor economice.

#### 1.4. Regimul fiscal general

Prin „regimul general de impozitare” se înțelege că subiectul impunerii persoană juridică rezidentă achită impozitul pe venit în conformitate cu art. 15 lit. b) al Codului Fiscal, adică la cota de 12% din venitul impozabil, la data redactării prezentei analize.

În opinia noastră, organizațiile necomerciale ar trebui să poată opta pentru regimul fiscal stabilit de capitolul 7<sup>1</sup> al Codului Fiscal, adică impozitarea la cota de 3% pentru veniturile impozabile din activități economice nestatutare, ținând cont de particularitățile activității acestora.

<sup>16</sup> Codul Fiscal, art. 24 alin. (1) și art. 5 pct.16).

<sup>17</sup> Raport privind cadrul legislativ de înființare și impozitare a ONG, prezentat de BDO România, pct.4, subpct.4.1.3., Pasul 5.

<sup>18</sup> În România există: (i) venituri neimpozabile ale ONG-urilor; (ii) alte venituri neimpozabile provenite din activitatea economică până la echivalentul în lei a sumei de 15000 euro anual, dar nu mai mult de 10% din totalul veniturilor neimpozabile de la pct.(i). Venitul ce depășește echivalentul sumei menționate se impozitează la cota de 16%. În acest caz, acestui venit i se aplică deducerile fiscale, dar numai în partea care se referă la veniturile impozabile.

Regimul fiscal general se aplică organizației necomerciale:

- care nu a solicitat sau căreia nu i s-a acordat scutire de plata impozitului pe venit;
- care nu a respectat condițiile stabilite la art. 52 alin. (2) al Codului Fiscal sau desfășoară activitate economică ce nu rezultă nemijlocit din scopurile statutare.

În continuare, vom examina situația organizațiilor necomerciale care nu respectă condițiile prevăzute de art. 52 alin. (2) al Codului Fiscal sau desfășoară activitate economică ce nu rezultă nemijlocit din scopurile statutare.

Art. 52 alin. (6) al Codului Fiscal prevede că, în cazul în care nu sunt respectate cerințele prevăzute la alin. (2), organizația necomercială urmează a fi supusă impozitării în modul general stabilit. Astfel, în acest caz, urmează să se impoziteze întreg venitul organizației. Totodată, alin. (7) al aceluiași articol prevede că organizațiile necomerciale care utilizează mijloacele cu destinație specială contrar destinației sau folosesc proprietatea, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară în scopuri neprevăzute în actul de constituire, sunt obligate să calculeze și să achite impozitul pe venit la cota prevăzută la art. 15 lit. b) (adică 12%) din suma utilizată contrar destinației. Astfel, în acest caz, urmează să se impoziteze doar sumele utilizate în scopuri neprevăzute de statut.

Prin urmare, utilizarea proprietății, altor mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară în scopuri neprevăzute în actul de constituire poate implica atât impozitarea organizației conform regimului fiscal general, cât și impozitarea doar a venitului aferent sumei utilizate în scopuri nestatutare/contrar destinației.

Ghidul privind regimul fiscal aferent veniturilor organizațiilor necomerciale prevede că în cazul descris se impozitează doar sumele utilizate neconform statutului/contrar destinației. Dar Ghidul nu interzice autorității fiscale să aplice în cazul dat alin. (6) al art. 52 al Codului Fiscal, adică să impoziteze organizația. Ar trebui să se facă o distincție clară în ce caz autoritatea fiscală poate solicita impozitarea organizației în modul general stabilit și în ce caz - impozitarea doar a sumei utilizate în scopuri nestatutare.

Totodată, în cazul în care se constată că organizația nu corespunde cerințelor art. 52 din Codul Fiscal, nu este clar cum poate avea loc tranziția organizației scutite de plata impozitului pe venit către regimul fiscal general. În special există confuzii legate de:

- perioada fiscală în care organizația va fi supusă impozitării în modul general stabilit - când a fost adoptată decizia organului fiscal sau când a fost comisă încălcarea propriu-zisă?
- decizia organului fiscal privind impozitarea în modul general stabilit reprezintă o anulare a scutirii de la plata impozitului?

Admitem că decizia organului fiscal prin care s-a stabilit încălcarea cerințelor art. 52 alin. (2) a fost adoptată la 30 aprilie 2016. Sumele utilizate în scopurile neprevăzute de statut sau desfășurarea activității care nu corespunde cu scopurile statutare se referă la perioada fiscală 2014. În acest caz, nu este clar ce anume se va impozita în modul general stabilit: venitul organizației aferent anului 2014 sau aceasta implică anularea scutirii și pentru următorii ani - 2015, 2016, sau organizația se va impozita în mod general începând cu 2016.

Înțelegerea noastră este că organizația urmează a fi impozitată în modul general stabilit pentru veniturile aferente perioadei fiscale în care a avut loc încălcarea cerințelor art. 52 al



Codului. Aceasta nu anulează scutirea organizației de la plata impozitului pentru perioadele fiscale ulterioare, dacă în aceste perioade nu a avut loc încălcarea cerințelor art. 52 alin. (2) Cod Fiscal. Nu există însă un răspuns univoc la această întrebare și reguli clare privind aplicarea alin. (6) al art. 52 al Codului Fiscal.

În opinia noastră, alin. (6) al art. 52 ar trebui să fie exclus, deoarece creează confuzii în raport cu alin. (7) al aceluiași articol și cu practica fiscală curentă. În mod alternativ, dacă acest alineat este păstrat, ar fi necesar să se stabilească expres în Codul Fiscal că impozitarea organizației în modul general stabilit într-o perioadă fiscală, ca urmare a încălcării cerințelor art. 52 alin. (2) nu implică anularea scutirii de plata impozitului pe venit pentru perioadele fiscale ulterioare, dacă în aceste perioade nu a fost admisă încălcarea cerințelor stabilite de Codul Fiscal.

# Analiza regimului fiscal privind taxa pe valoarea adăugată

Regimul fiscal privind TVA aplicat organizațiilor necomerciale este problematic sub mai multe aspecte. În acest capitol vom examina înregistrarea organizațiilor necomerciale în calitate de contribuabil al TVA, trecerea în cont a TVA, anularea înregistrării calității de contribuabil al TVA, impunerea TVA la importul de servicii, precum și livrările scutite de TVA.

## 2.1. Înregistrarea în calitate de contribuabil al TVA

În conformitate cu art. 112 alin. (1) al Codului Fiscal, subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător este obligat să se înregistreze în calitate de contribuabil al TVA dacă, în oricare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări de mărfuri, servicii în sumă ce depășește 600.000 lei, cu excepția livrărilor scutite de TVA. Totodată, conform alin. (4) al aceluiași articol, subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător și care beneficiază de import de servicii, cu excepția celor scutite de TVA, a căror valoare, fiind adăugată la valoarea livrărilor de mărfuri, servicii, efectuate pe parcursul oricărui 12 luni consecutive, depășește 600.000 de lei, este obligat să se înregistreze în calitate de contribuabil al TVA.

După cum a fost menționat anterior, în scopuri fiscale, organizațiile necomerciale sunt considerate subiecți care desfășoară activitate de întreprinzător. Prin urmare, organizațiile necomerciale sunt obligate să se înregistreze în calitate de contribuabili ai TVA, dacă, în oricare perioadă de 12 luni consecutive, au efectuat livrări impozabile de mărfuri/servicii și/sau importuri de servicii ce depășesc în total 600.000 lei. Menționăm că în volumul total de livrări nu se includ livrările scutite de TVA.

Calitatea de contribuabil al TVA pentru organizațiile necomerciale ridică probleme legate de aplicarea reglementărilor fiscale care de fapt au fost elaborate pentru întreprinzători. Având în vedere specificul activității organizațiilor necomerciale pentru care activitatea economică este una accesorie, e necesar să fie elaborate reglementări fiscale distincte care să țină cont de specificul activității acestora.

În comparație, conform art. 310 din Codul Fiscal al României, persoanele impozabile au obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în măsura în care depășesc cifra de afaceri de 220.000 RON pe an (aproximativ MDL 1.081.000). Cu toate acestea, legislația fiscală română prevede o listă extinsă de activități scutite de TVA, în comparație cu scutițiile care

sunt relevante activităților OSC-urilor din Moldova (vezi Secțiunea 3.5. din prezentul raport). Totodată, organizațiile nonprofit din România aplică TVA doar pentru activitățile de natură economică<sup>19</sup>.

În opinia noastră, în cazul organizațiilor necomerciale, Codul Fiscal trebuie să reglementeze expres că:

- (I) La aprecierea volumului de livrări pentru înregistrarea drept contribuabil al TVA a OSC-urilor, se iau în calcul doar livrările impozabile din activitatea economică, fiind excluse importul de servicii, livrările efectuate din contul mijloacelor cu destinație specială și a celor nepredestinate.
- (II) Organizațiile necomerciale contribuabili ai TVA aplică TVA doar la livrările în cadrul activității economice, nu și la cele din contul mijloacelor cu destinație specială sau nepredestinate.

## 2.2. Trecerea în cont a TVA

Subiecților impozabili înregistrați în calitate de plătitori ai TVA li se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător<sup>20</sup>. Conform Codului Fiscal, livrarea impozabilă este livrarea de mărfuri/servicii efectuată de către subiectul impozabil în procesul activității de întreprinzător<sup>21</sup>, adică în procesul activității cu scopul de a obține venit sau prin care se obține venit, indiferent de scop.

Acordarea gratuită de bunuri/servicii, donațiile filantropice, precum și sponsorizările nu sunt considerate livrări impozabile, deoarece nu au scopul de a obține venit și în urma acestora nu se obține venit. Astfel, organizația necomercială care procură bunuri/servicii cu TVA pentru a-i fi acordate cu titlu gratuit, în scopuri filantropice, de sponsorizare sau pentru scopurile speciale stabilite de finanțatori, trece la cheltuieli<sup>22</sup> TVA aferent acestor bunuri/servicii.

Conform legislației fiscale române, deducerea TVA se permite doar în cadrul activităților economice ale organizațiilor nonprofit, deoarece doar aceste activități ale ONG-urilor sunt impozabile cu TVA.

În opinia noastră, OSC-urile care sunt contribuabile ale TVA ar trebui să aibă dreptul la trecerea în cont a TVA în cadrul activității economice statutare. Totodată, este necesară scutirea de TVA a livrărilor de bunuri/servicii în folosul organizațiilor necomerciale scutite de impozitul pe venit. O astfel de soluție există deja la art. 103 al Codului Fiscal, dar numai pentru anumite livrări (vezi Secțiunea 2.5., subpunctele trei și patru din prezentul raport).

<sup>19</sup> Raport privind cadrul legislativ de înființare și impozitare a ONG, prezentat de BDO România, pct.4.2.

<sup>20</sup> Codul Fiscal, art. 102 alin. (1).

<sup>21</sup> Codul Fiscal, art. 93 pct. 6).

<sup>22</sup> Codul Fiscal, art. 102 alin. (4).

### 2.3. Anularea înregistrării calității de contribuabil al TVA

În cazul suspendării livrărilor supuse TVA, subiectul impozabil este obligat să informeze despre aceasta organul fiscal, care anulează înregistrarea privind calitatea de contribuabil al TVA<sup>23</sup>. Totodată, nu este clar când se consideră că livrările impozabile au fost suspendate, deoarece legislația fiscală nu prevede ce interval de timp ar trebui să treacă din momentul încetării livrărilor impozabile și până la informarea organului fiscal.

Activitatea economică statutară a OSC-urilor, care implică livrări impozabile, nu este activitatea de bază a organizației, fiind una accesorie. Înregistrarea în calitate de contribuabil al TVA urmată de scăderea ulterioară a livrărilor conduce inevitabil la suspendarea periodică a livrărilor impozabile și parcurgerea procedurilor de anulare a statutului de contribuabil al TVA. Parcurgerea periodică a acestor proceduri de înregistrare-anulare în calitate de contribuabil al TVA implică resurse destul de mari. Răspunsurile participanților la sondajul organizat de autori demonstrează că organizațiile necomerciale consideră foarte problematică (22 de răspunsuri) și problematică (20 de răspunsuri) situația legată de înregistrarea și anularea înregistrării în calitate de contribuabil al TVA<sup>24</sup>.

Considerăm că trebuie să se stabilească reglementări specifice organizațiilor necomerciale legate de anularea calității de contribuabil al TVA, date fiind particularitățile activității acestora, pentru a facilita activitatea OSC-urilor.

### 2.4. Importul de servicii

În conformitate cu legislația fiscală<sup>25</sup>, serviciile livrate de către un nerezident în folosul unui rezident al Republicii Moldova, pentru care locul prestării se consideră Republica Moldova, reprezintă un import de servicii. Importul de servicii este obiect al impunerii cu TVA la cota de 20%<sup>26</sup>. TVA se achită la data plății pentru servicii, inclusiv a plății prealabile pentru serviciul importat<sup>27</sup>. În cazul importului de servicii, nu are importanță dacă subiecții impunerii sunt sau nu înregistrați în calitate de contribuabili ai TVA.

Pentru serviciile de consultanță, furnizare de informații sau personal, servicii prestate prin intermediul mijloacelor electronice, în scopuri TVA, locul livrării este sediul beneficiarului acestor servicii<sup>28</sup>. Pentru serviciile prestate în domeniul culturii, științei, artei, învățământului, alte domenii similare, locul livrării, în scopuri TVA, este locul prestării efective a serviciilor<sup>29</sup>.

Astfel, organizațiile necomerciale moldovenești, care achiziționează de la nerezidenți serviciile menționate, urmează să plătească TVA la import de servicii la cota de 20%. În cazul în care organizația necomercială nu dispune de mijloace în fondul de autofinanțare,

<sup>23</sup> Codul Fiscal, art. 113 alin. (1).

<sup>24</sup> Rezultatele chestionarului de evaluare a gradului de satisfacție privind regimul fiscal al organizațiilor necomerciale, întrebarea nr. 10.

<sup>25</sup> Codul Fiscal, art. 93, pct. 9).

<sup>26</sup> Codul Fiscal, art. 95 alin. (1) lit. c).

<sup>27</sup> Codul Fiscal, art. 109 alin. (1).

<sup>28</sup> Codul Fiscal, art. 111 alin. (1) lit. e).

<sup>29</sup> Codul Fiscal, art. 111 alin. (1) lit. c).

este dificilă asigurarea achitării obligațiilor privind TVA. Din 54 de respondenți la sondaj, 19 persoane au indicat că impozitarea importurilor de mărfuri/servicii, efectuate de OSC-uri este foarte problematică pentru activitatea/dezvoltarea organizației, iar 11 persoane – că este problematică<sup>30</sup>.

Pentru eliminarea acestui impediment, ar fi utilă scutirea de TVA a importului de servicii efectuat de organizațiile necomerciale în conformitate cu scopurile statutare. Menționăm că, prin excluderea organizațiilor social-politice din categoria subiecților impozabili cu TVA la importul de servicii<sup>31</sup>, s-a creat un precedent pozitiv, datorită căruia și organizațiile necomerciale ar putea pretinde să fie excluse din lista subiecților impozabili cu TVA la importul de servicii, fie prin includerea excepției la art. 94 lit. c) al Codului Fiscal, fie prin completarea art. 103 al Codului Fiscal.

## 2.5. Livrări scutite de TVA

În această secțiune, ne vom referi la serviciile scutite de TVA caracteristice organizațiilor necomerciale, care ridică probleme de aplicare mai frecventă. TVA nu se aplică la importul și livrarea mai multor tipuri de servicii, cum ar fi servicii legate de îngrijirea bolnavilor și bătrânilor, precum și mărfurile din contul organizațiilor de binefacere destinate pregătirii pachetelor pentru bătrânii nevoiași și distribuite lor gratuit; producția de carte și publicațiile periodice, precum și serviciile de editare a acestora; importul sau procurarea mărfurilor și serviciilor de către organizațiile necomerciale în scop de construire a instituțiilor de asistență socială, precum și pentru necesitățile acestor instituții, importul mărfurilor de către persoane juridice în scopuri necomerciale dacă valoarea în vamă a acestor mărfuri nu depășește suma de 100 de euro.

În continuare, vom analiza toate aceste situații.

### ***2.5.1. Scutirea de TVA a serviciilor legate de îngrijirea bolnavilor și bătrânilor, precum și mărfurile din contul organizațiilor de binefacere destinate pregătirii pachetelor pentru bătrânii nevoiași și distribuite lor gratuit***<sup>32</sup>

Din textul Codului Fiscal nu este clar cine poate solicita scutirea de TVA pentru mărfurile din contul organizațiilor de binefacere. De asemenea, nu este clar dacă „din contul organizației” înseamnă procurarea mărfurilor de către aceste organizații sau din mijloacele acordate de aceste organizații. În plus, legislația în vigoare nu definește noțiunea de „organizație de binefacere”. Nu este clar nici cum trebuie să se facă dovada destinației mărfurilor și a distribuirii lor gratuite în momentul livrării mărfurilor de către furnizor.

Organizația de binefacere nu este neapărat o organizație filantropică, deoarece organizația filantropică are drept activitate de bază filantropia și trebuie să fie înregistrată

<sup>30</sup> Rezultatele chestionarului de evaluare a gradului de satisfacție privind regimul fiscal al organizațiilor necomerciale, întrebarea nr. 10.

<sup>31</sup> Codul Fiscal, art. 94, lit. c).

<sup>32</sup> Codul Fiscal, art. 103 alin. (1), pct. 9).

corespunzător<sup>33</sup>. În același timp, oricare organizație necomercială poate efectua acțiuni de filantropie și binefacere care nu constituie activitatea sa de bază.

Considerăm că sintagma „din contul” organizației de binefacere presupune că marfa fie este procurată de către organizația de binefacere, fie este plătită de organizația de binefacere (procurată de oricare alt subiect din mijloacele acordate de organizația de binefacere). Totuși nu există o poziție oficială a autorității fiscale în acest sens, iar legea este vagă.

În condițiile în care de TVA este scutită marfa, nu subiectul, înțelegem că furnizorul de marfă ar trebui să livreze marfa fără TVA dacă oricine îi prezintă dovezi suficiente că:

- a) marfa este procurată din contul unei organizații de binefacere - în practică, este imposibil ca cumpărătorul să confirme furnizorului de marfă că este o organizație de binefacere sau că procură marfa din banii unei asemenea organizații, deoarece nu există conceptul de „organizație de binefacere”;
- b) marfa este destinată pregătirii pachetelor pentru batrâni - în momentul livrării mărfii de către furnizor, cumpărătorul nu poate confirma acest fapt, poate doar să facă o declarație pe proprie răspundere;
- c) pachetele vor fi distribuite gratuit - în momentul livrării mărfii de către furnizor, cumpărătorul nu poate confirma acest fapt, poate doar să facă o declarație pe proprie răspundere. Dar niciun furnizor nu o să-și asume scutirea de TVA la livrarea mărfii în baza declarațiilor cumpărătorului, care nu se știe dacă vor fi acceptate de organele fiscale.

În baza celor expuse, dat fiind că nu este clar subiectul care are dreptul să aplice scutirea, această normă este practic inaplicabilă și prezintă riscuri fiscale pentru cei care o utilizează. În opinia noastră, Codul Fiscal ar trebui să stabilească clar că sunt scutite de TVA mărfurile, lucrările și serviciile livrate în folosul organizațiilor necomerciale scutite de impozitul pe venit.

### ***2.5.2. Scutirea de TVA a producției de carte și a publicațiilor periodice (cu excepția celor cu caracter publicitar și erotic) de la pozițiile tarifare 4901, 4902, 490300000, 490400000 și 4905, precum și serviciile de editare a producției de carte și a publicațiilor periodice, cu excepția celor cu caracter menționat<sup>34</sup>***

În legătură cu această facilitate, precizăm că din explicațiile autorității fiscale reiese că publicațiile în formă electronică nu reprezintă publicații periodice și în cazul acordării accesului cu plată la aceste publicații, serviciile în cauză se impun cu TVA la valoarea venitului obținut din prestarea acestora.

Dacă produsul digital sau accesul la produsul digital este acordat de către un nerezident rezidentului, atunci această descărcare electronică a produsului digital (carte, revistă etc.) pe un suport (computer etc.) situat pe teritoriul vamal al Republicii Moldova va reprezenta import al activului nematerial (imobilizării necorporale), impozabil cu TVA la cota de 20%.

<sup>33</sup> Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, art. 8.

<sup>34</sup> Codul Fiscal, art. 103, alin. (1), pct. 20).

Autoritatea fiscală a stabilit<sup>35</sup> că, în cazul în care activele nemateriale, în momentul introducerii lor în țară, nu se declară la organul vamal, importatorul va achita TVA ca în cazul importului de servicii la data efectuării plății, inclusiv a plății prelabile pentru serviciul importat (art. 109 și 115 alin. (2) lit. b) Cod Fiscal).

În opinia noastră, scutirea de TVA trebuie să se extindă și asupra livrării de cărți și publicații electronice în cadrul comerțului electronic, deoarece utilizarea acestui tip de livrări este tot mai actuală. Totodată, Ministerul Finanțelor ar trebui să-și actualizeze explicațiile referitor la modul de confirmare a lipsei caracterului publicitar și erotic al cărților/revistelor și să stabilească o procedură simplificată de certificare a acestei producții, inclusiv prin găsirea unui mecanism de certificare în cazul cărților/publicațiilor periodice electronice, care acum lipsește.

### ***2.5.3. Scutirea de TVA la importul sau procurarea mărfurilor și serviciilor pe teritoriul Republicii Moldova de către organizațiile necomerciale care corespund cerințelor art. 52 al Codului Fiscal, în scop de construire a instituțiilor de asistență socială, precum și pentru necesitățile instituțiilor menționate***<sup>36</sup>

Această facilitate fiscală se aplică doar acelor organizații necomerciale care importă/procură mărfuri/servicii în scopul de a construi instituții de asistență socială și/sau pentru necesitățile acestor instituții. Unii contribuabili consideră eronat că facilitatea fiscală se aplică tuturor organizațiilor necomerciale. Potrivit explicațiilor Ministerului Finanțelor<sup>37</sup>, este scutit de TVA doar importul/livrarea de mărfuri/servicii efectuate de organizațiile necomerciale în scop de construire a instituțiilor de asistență socială și pentru necesitățile acestor instituții.

Noțiunea de instituție de asistență socială nu este prevăzută de legislație, dar Ministerul Finanțelor precizează că aceasta urmează a fi înțeleasă în condițiile Legii asistenței sociale<sup>38</sup>, care reglementează principiile, obiectivele, politica, beneficiarii, formele asistenței sociale și sursele de finanțare a acestei activități. Astfel, se consideră instituții de asistență socială instituțiile care asigură protecție, ocrotire, găzduire, îngrijire, activități de recuperare și reintegrare socială pentru copii, persoane cu dizabilități, persoane vârstnice și alte categorii de persoane, în funcție de nevoile specifice. În categoria instituțiilor sus-menționate sunt incluse centrele, azilurile, casele de copii. Prin „construire” a instituțiilor de asistență socială se înțelege felul creării activelor pe termen lung ale instituțiilor de asistență socială de către organizațiile necomerciale, inclusiv preluate prin contract de comodat, concesiune etc. în conformitate cu legislația în vigoare. Prin „necesitățile” instituțiilor menționate se înțelege că facilitatea fiscală se aplică pentru întreținerea integrală a tuturor activităților desfășurate de către instituțiile de asistență socială create<sup>39</sup>.

<sup>35</sup> Scrisoarea nr. 62 (17-13-02/1-5445) din 20.12.2002 și Circulara nr. (17-13-02/1-3804) 44 din 12.08.2002.

<sup>36</sup> Codul Fiscal, art. 103 alin. (9<sup>2</sup>).

<sup>37</sup> Scrisoarea Ministerului Finanțelor nr. 14/4-07/424 din 18.10.2010.

<sup>38</sup> Legea 547/23.12.2003 asistenței sociale.

<sup>39</sup> Scrisoarea Ministerului Finanțelor nr. 14/4-07/424 din 18.10.2010.

Codul Fiscal din România prevede, de exemplu, că sunt scutite de TVA prestările de servicii și/sau livrările de bunuri legate de asistența și/sau protecția socială, de protecția copiilor și a tinerilor, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități recunoscute ca având caracter social<sup>40</sup>.

În opinia noastră, legislația fiscală moldovenească ar trebui să extindă scutirea de TVA asupra mărfurilor, lucrărilor și serviciilor livrate în folosul organizațiilor necomerciale scutite de impozitul pe venit.

#### ***2.5.4. Scutirea de TVA la importul mărfurilor de către persoane juridice în scopuri necomerciale dacă valoarea în vamă a acestor mărfuri nu depășește suma de 100 de euro***

În cazul în care valoarea în vamă a mărfurilor depășește limita neimpozabilă indicată, TVA se calculează pornind de la valoarea mărfurilor în vamă, iar limita neimpozabilă menționată nu micșorează valoarea impozabilă a acestora<sup>41</sup>.

Scutirea se referă doar la mărfurile care trec frontiera vamală, deoarece doar pentru acestea se apreciază valoarea în vamă. În cazul mărfurilor sub formă de imobilizări necorporale (active nemateriale), care sunt transmise prin internet (prin mijloace electronice, format digital, inclusiv prin parole de acces sau pentru descărcarea produsului digital), scutirea nu funcționează. Astfel, la importul unor astfel de imobilizări necorporale, se va aplica TVA ca și la importul de servicii. În acest caz, nu are importanță tipul venitului achitat nerezidentului – profituri din activitatea întreprinderii sau royalty, deoarece în orice caz se aplică TVA la importul imobilizărilor necorporale care nu trec frontiera vamală.

În opinia noastră, scutirea ar trebui să fie extinsă și pentru mărfurile importate în scopuri necomerciale care nu trec frontiera vamală, a căror valoare, conform invoice-ului, nu depășește 100 de euro.

---

<sup>40</sup> Codul Fiscal al României, art. 292.

<sup>41</sup> Codul Fiscal, art. 103 alin. (9<sup>3</sup>).



## CAPITOLUL III

# Regimul fiscal privind donațiile, donațiile filantropice și sponsorizările efectuate în folosul organizațiilor necomerciale

Regimul fiscal al tranzacțiilor cu bunuri/servicii/bani cu titlu gratuit efectuate în folosul organizației necomerciale depinde de regimul juridic al tranzacției. În continuare, vom examina regimul fiscal aferent donațiilor și donațiilor filantropice/sponsorizărilor efectuate în folosul OSC-urilor de către persoane fizice și juridice.

### 3.1. Regimul fiscal al donațiilor în folosul organizațiilor necomerciale

În prezenta secțiune se va examina regimul fiscal aplicabil donațiilor efectuate în folosul OSC-urilor de către persoanele juridice și persoanele fizice rezidente.

#### *3.1.1. Donații efectuate de persoane juridice rezidente*

La efectuarea donațiilor de către persoanele juridice, intervin reglementări care privesc atât impozitul pe venit, cât și TVA. Regimul fiscal decriș în continuare se referă atât la agenții economici, cât și la oricare alte persoane juridice. Dacă donația nu corespunde condițiilor pentru a fi considerată filantropică/sponsorizare, expuse în Secțiunea 3.2. p.3.2.1. din prezenta analiză, se aplică regimul fiscal al donației formulat în acest punct.

#### A) Aspecte privind impozitul pe venit

Donațiile în folosul OSC-urilor pot fi atât în formă monetară, cât și nemonetară. În cazul donației în formă nemonetară (cu active), în scopuri fiscale, persoana juridică care donează un bun se consideră că a vândut bunul donat la un preț ce reprezintă mărimea maximă din baza lui valorică ajustată sau prețul lui de piață la momentul donării<sup>42</sup>. Astfel, în cazul donației, donatorul trebuie să includă valoarea donației în venitul său. În cazul dat, va exista obiect al impunerii cu impozitul pe venit doar dacă prețul de piață al bunului donat este mai mare decât baza lui valorică. Dacă prețul de piață al activului donat este egal cu baza lui valorică, nu se va constata obiect al impunerii cu impozitul pe venit. Dacă prețul de piață al activului donat este mai mic decât baza lui valorică, se va constata pierdere fiscală (pierdere de capital).

---

<sup>42</sup> Codul Fiscal, art. 42 alin. (1).

În ceea ce privește donațiile în formă monetară (cu mijloace bănești), se consideră că donatorul a primit venit în mărimea sumei mijloacelor bănești donate<sup>43</sup>. În opinia noastră, donațiile persoanelor juridice ar trebui să constituie venit pentru donator în mărimea valorii contabile a bunului donat. În acest caz, nu ar interveni obligația de plată a impozitului pe venit.

### **B) Aspecte privind TVA**

În conformitate cu legislația fiscală, transmiterea gratuită de mărfuri/servicii reprezintă livrare de mărfuri/livrare de servicii<sup>44</sup>.

Astfel, persoana juridică ce donează mărfuri sau servicii trebuie să calculeze TVA la valoarea livrării. Dacă marfa donată a fost procurată, valoarea livrării impozabile va reprezenta valoarea de procurare a marfii. Dacă marfa a fost creată cu forțe proprii, valoarea livrării se va considera valoarea de piață a mărfii, care nu trebuie să fie mai mică decât costul vânzărilor ei. Pentru acest aspect, nu există o prevedere fiscală clară, dar aceasta este practica fiscală.

Persoana juridică ce efectuează o donație (transmite/prestează gratuit) bunuri sau servicii, trebuie să emită factură fiscală și să noteze în ea că livrarea este gratuită. Această factură fiscală nu dă dreptul la trecerea în cont a TVA la persoana juridică donator (dacă e contribuabil al TVA).

În opinia noastră, în cazul donațiilor, nu trebuie să se aplice TVA, deoarece, ca și concept, TVA este o taxă care se aplică asupra valorii adăugate a mărfurilor/serviciilor, or, în cazul livrării gratuite, nu există valoare adăugată. Considerăm că ar trebui să se opteze pentru completarea listei obiectelor neimpozabile/scutite de TVA pentru anumite tipuri de livrări sau tipuri de bunuri/servicii în folosul organizațiilor necomerciale.

### ***3.1.2. Donații efectuate de persoane fizice rezidente***

Ca și în cazul persoanelor juridice, persoanele fizice pot efectua donații în formă nemonetară și monetară.

În cazul efectuării donației unui bun de către persoana fizică, se vor lua în considerație aceleași prevederi ale art. 42 alineatele (1) și (3) din Codul Fiscal, expuse în Secțiunea 3.1.1. litera A) a prezentei analize. Astfel, în cazul donațiilor în formă nemonetară (cu active), persoana fizică care donează un bun se consideră că a primit venit în mărimea valorii celei mai mari dintre baza valorică ajustată a bunului donat sau prețul lui de piață în momentul donării. Dacă prețul de piață al activului donat este mai mare decât valoarea la care a fost procurat/creat bunul, la persoana fizică se vor impozita 50% din creșterea de capital (prețul de piață minus valoarea la care a fost procurat/creat bunul). În cazul în care prețul de piață al activului donat este egal sau mai mic decât baza lui valorică, la persoana fizică nu se va constata venit impozabil.

În cazul donațiilor în formă monetară (cu mijloace bănești), persoana fizică ce donează bani nu va constata venit dacă suma donației nu depășește venitul impozabil. Această prevedere se aplică începând cu perioada fiscală 2016. Nu este clar cum se va reflecta în

<sup>43</sup> Codul Fiscal, art. 42 alin. (3).

<sup>44</sup> Codul Fiscal, art. 93, pct. 3)-4).

Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (CET15) donația în cazul dat și nu este prevăzut dacă suma donației efectuate se include sau nu la calcularea venitului impozabil, scăzându-se ulterior din venitul impozabil sau din impozitul pe venit. Urmează ca autoritățile competente să decidă modul de aplicare a noii reglementări. De asemenea, nu este clar dacă la calcularea sumei donate se are în vedere cuantumul pentru fiecare act de donație în parte sau se iau în calcul toate donațiile efectuate pe parcursul perioadei fiscale.

Considerăm că ar fi util ca persoana fizică donator să nu fie impozitată nici în cazul donării de bunuri, dacă suma donației nu depășește venitul impozabil.

### 3.2. Donații filantropice și sponsorizări

În prezenta secțiune se va examina regimul fiscal al donațiilor filantropice și sponsorizărilor efectuate de agenți economici și condițiile pentru deducerea donațiilor filantropice/sponsorizărilor.

#### 3.2.1. Condiții pentru deducerea donațiilor filantropice/sponsorizărilor

Agenții economici rezidenți au dreptul la deducerea oricăror donații făcute pe parcursul anului fiscal în scopuri filantropice sau de sponsorizare, dar nu mai mult de 5% din venitul impozabil<sup>45</sup>. Pot fi deduse numai donațiile făcute în scopuri filantropice sau de sponsorizare în favoarea autorităților publice și instituțiilor publice specificate la art. 51 al Codului Fiscal, a organizațiilor necomerciale specificate la art. 52 alin. (1) și art. 53<sup>3</sup> ale Codului Fiscal, precum și în favoarea caselor de copii de tip familial. Donațiile în scopuri filantropice sau de sponsorizare vor fi deduse numai în cazul confirmării lor în modul stabilit de Guvern<sup>46</sup>.

Potrivit art. 36 al Codului Fiscal, deducerea donațiilor în scop filantropic sau de sponsorizare se permite cu respectarea simultană a patru condiții:

- a. Donația să fie efectuată cu scop filantropic sau de sponsorizare;
- b. Donația să fie efectuată în folosul autorităților publice și instituțiilor publice finanțate din buget, a organizațiilor necomerciale, inclusiv patronate și sindicate, a caselor de copii de tip familial;
- c. Donația să fie confirmată documentar în modul stabilit de Guvern;
- d. Donația să nu depășească 5% din venitul impozabil.

În continuare, vom examina toate aceste patru condiții.

#### A. Donația să fie cu scop filantropic sau de sponsorizare

În scopuri fiscale, se consideră că donația este filantropică dacă se efectuează în scopurile stabilite la art. 2 al Legii cu privire la filantropie și sponsorizare. Donația este cu scop de sponsorizare dacă se efectuează în scopurile stabilite la art. 3 al Legii cu privire la filantropie

<sup>45</sup> Până la 01.07.2016, deducerea cheltuielilor cu scop filantropic/de sponsorizare, conform art. 36 alin. (1) din Codul Fiscal, se permitea tuturor contribuabililor (atât agenți economici, cât și persoane fizice).

<sup>46</sup> Codul Fiscal, art. 36, alin. (1)-(3).

și sponsorizare. Astfel, dacă donația efectuată nu corespunde scopurilor expuse în Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, ea nu va putea fi dedusă în scopuri fiscale. În acest sens, donatorul trebuie să dispună de acte care să confirme scopul donației efectuate.

Unii contribuabili consideră eronat că statutul de organizație necomercială și indicarea în contract a sintagmei „donație filantropică” sunt suficiente pentru deducerea donațiilor efectuate. Din prevederile art. 2 lit. e) al Legii cu privire la filantropie și sponsorizare, reiese că doar acordarea de asistență materială organizației filantropice, nu oricărei organizații necomerciale, constituie donație cu scop filantropic. Organizația filantropică este organizația pentru care filantropia este activitate de bază și statutul ei prevede că este o organizație filantropică<sup>47</sup>. Prin urmare, simpla acordare de asistență materială/financiară organizației necomerciale nu va reprezenta o donație în scop filantropic. Pentru ca asistența materială acordată organizației necomerciale să reprezinte activitate filantropică, donatorul trebuie să dispună de programul/proiectul activităților organizației necomerciale care corespund literelor a)-d) și f) ale art. 2 al Legii cu privire la filantropie și sponsorizare. Acesta ar servi drept confirmare a scopului filantropic al activității pentru care vor fi utilizate donațiile.

Organizațiile necomerciale pot beneficia, în schimb, de sponsorizări, fără a avea statut de organizație filantropică. Totuși, în acest caz, organizația trebuie să fie „antrenată în acțiuni de interes public”<sup>48</sup>. Astfel, de exemplu, organizația sindicală/patronală acționează în folosul mutual al membrilor săi, conform statutului lor, prin urmare, nu se poate spune că acestea sunt organizații antrenate în acțiuni de interes public. Pentru sponsorizarea acestor organizații trebuie să existe programe/proiecte de acțiuni care să confirme că finanțarea se acordă pentru domeniile prevăzute de art. 3 lit. a) - c) și e) al Legii cu privire la filantropie și sponsorizare.

Legislația în vigoare nu stabilește noțiunea de „instituții sociale”, acordarea de ajutor în folosul cărora se consideră activitate filantropică. Presupunem că se au în vedere instituțiile prestatoare de servicii sociale care sunt acreditate conform legislației. Totuși, nu există o opinie oficială în acest sens a autorităților fiscale, de aceea este riscantă aplicarea deducerii cheltuielilor în cazul când contractul de donație/alte acte confirmative se referă la subiectul „instituție socială”.

În opinia noastră, Legea cu privire la filantropie și sponsorizare ar trebui să fie modificată pentru a permite să reprezinte donație filantropică, nu doar acordarea de asistență materială organizațiilor filantropice, dar și acordarea de asistență materială organizațiilor necomerciale. Astfel s-ar exclude manipulările legate de înregistrarea OSC-urilor ca fiind organizații filantropice și documentarea excesivă a donațiilor filantropice.

### **B. Donația să fie efectuată în folosul autorităților publice și instituțiilor publice finanțate din buget, al organizațiilor necomerciale, inclusiv patronate și sindicate, al caselor de copii de tip familial**

Filantropul/sponsorul urmează să aprecieze dacă beneficiarul donației sale este unul din subiecții menționați la art. 36 alin. (2) al Codului Fiscal care este în drept să beneficieze de ajutor filantropic/sponsorizare. În acest sens, filantropul/sponsorul trebuie să dispună de

<sup>47</sup> Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, art. 7, 8.

<sup>48</sup> Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, art. 3, alin. (1) lit. d).

copia certificatului de înregistrare/deciziei de constituire sau de alt document juridic, inclusiv act de constituire, din care să rezulte statutul juridic al beneficiarului. Pentru donațiile în folosul autorităților și instituțiilor publice trebuie să existe inclusiv confirmarea faptului că acestea sunt finanțate din buget. În mod obișnuit acest fapt este prevăzut în actul normativ sau în decizia prin care se constituie autoritatea și instituția publică.

Pentru donațiile filantropice în folosul organizațiilor necomerciale este suficientă confirmarea statutului de organizație necomercială înregistrată în modul stabilit de lege (copia certificatului de înregistrare, copia statutului)<sup>49</sup>. Nu este necesar ca organizația necomercială să fie scutită de impozitul pe venit sau să fie certificată ca organizație de utilitate publică.

În opinia noastră, ar fi util să se extindă lista beneficiarilor în folosul cărora pot fi efectuate donații filantropice/sponsorizări și pentru beneficiari-persoane fizice, cu justificarea documentară a scopului filantropic al donației.

### **C. Donația să fie confirmată documentar în modul stabilit de Guvern**

Conform prevederilor Regulamentului cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și de sponsorizare<sup>50</sup>, donațiile filantropice/sponsorizările trebuie să fie confirmate documentar după cum urmează:

- Cererea în scris din partea organizației care dorește să primească astfel de ajutor;
- Copia certificatului de înregistrare/deciziei de înregistrare/statutului organizației care solicită ajutor;
- Contract de donație filantropică/contract de sponsorizare - în cazul în care donațiile sunt efectuate în formă nebănească. Se solicită obligatoriu respectarea formei scrise sau, în cazul bunurilor imobile, a formei autentice;
- Factura cu nota „Donație filantropică”/„Sponsorizare” - în cazul în care donațiile sunt efectuate în formă nebănească;
- Ordinul de plată - în cazul în care donațiile sunt efectuate în formă bănească prin virament;
- Bon de casă (emis de organizația necomercială) - în cazul în care donațiile sunt efectuate în formă bănească în numerar.

Nu este necesară confirmarea scutirii de impozitul pe venit sau a certificatului de utilitate publică.

În opinia noastră, în cazul donațiilor filantropice/sponsorizărilor în formă nebănească cu valoarea mai mică de 1000 de lei, ar fi util să se excludă obligativitatea emiterii facturii și semnării contractului de donație filantropică/sponsorizare.

Menționăm că prezentarea de către organizațiile care acordă ajutor de binefacere sau sponsorizare și organizațiile care beneficiază de ajutor filantropic sau sponsorizare a dării de seamă anuale la organul fiscal teritorial despre sumele acordate și utilizarea lor<sup>51</sup> nu este o condiție pentru deducerea cheltuielilor în scopuri filantropice/de sponsorizare, deoarece

<sup>49</sup> Codul Fiscal, art. 52 alin. (1).

<sup>50</sup> Hotărârea de Guvern nr. 489 din 04.05.98 despre aprobarea Regulamentului cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și/sau de sponsorizare.

<sup>51</sup> Idem, pct. 10.

deducerea se permite dacă cheltuielile sunt confirmate documentar conform p. 15 din Regulamentul cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și/sau de sponsorizare, care nu stabilește drept condiție pentru confirmare prezentarea dării de seamă anuale. Mai mult ca atât, nu există un formular de dare de seamă respectivă, nu există termene de prezentare și nu există sancțiuni pentru neprezentarea dării de seamă menționate.

#### **D. Donația să nu depășească 5% din venitul impozabil**

Se permite deducerea donațiilor cu scop filantropic/de sponsorizare în cuantum ce nu depășește 5% din venitul impozabil. Inițial, limitarea deducerii de la 10% la 2% a donațiilor cu scop filantropic/de sponsorizare a fost introdusă începând cu perioada fiscală 2015<sup>52</sup>. Modificarea a fost argumentată de Ministerul Finanțelor ca având scopul de a reduce cazurile de evaziune fiscală prin folosirea donațiilor fictive, care se acordă în schimbul plăților salariale, costul anual al acestei măsuri constituind 1,5 mil. lei. Nu este clar cum poate fi utilizată donația acordată organizației necomerciale pentru plățile salariale ale donatorului. Aceasta ar însemna că pe lângă fiecare persoană juridică donatoare ar trebui să existe o organizație necomercială prin care să se scoată banii pentru salarii, iar autoritățile nu au demonstrat că aceasta se întâmplă în practică. Acesta poate fi cazul organizațiilor sindicale/patronale, dar atunci ar trebui să se intensifice controlul utilizării mijloacelor de către sindicate/patronate, și nu limitarea cuantumului donațiilor filantropice pentru toate organizațiile necomerciale.

Din 1 iulie 2016, plafonul cheltuielilor deductibile legate de donațiile cu scop filantropic/de sponsorizare s-a majorat de la 2% la 5%, ceea ce este un lucru pozitiv. 20 de respondenți din 54, care au completat chestionarul lansat în cadrul proiectului în cauză, au indicat că limitarea deducerii cheltuielilor în scop filantropic este problematică pentru activitatea/dezvoltarea OSC-urilor, iar 16 au răspuns că este foarte problematică, ceea ce denotă atitudinea negativă a organizațiilor societății civile față de limitarea cuantumului deducerilor<sup>53</sup>.

#### ***3.2.2. Donații în scop de filantropie/sponsorizare efectuate de agenți economici***

La efectuarea donațiilor în scop filantropic/de sponsorizare, intervin reglementări care vizează atât impozitul pe venit, cât și TVA. Regimul fiscal decris în continuare este aplicabil doar agenților economici. Dacă donația nu corespunde condițiilor pentru a fi considerată filantropică/sponsorizare, expuse la p.3.2.1. din prezentul raport, se aplică regimul fiscal al donației expus la Secțiunea 3.1., p.3.1.1.

#### **A) Aspecte privind impozitul pe venit**

Suma cheltuielilor legate de donații în scop filantropic și de sponsorizare (în formă nemonetară și monetară), permisă la deducere, se apreciază în cuantum de 5% din venitul

<sup>52</sup> Legea nr. 71 din 12.04.2015 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, în vigoare din 01.05.2015.

<sup>53</sup> Rezultatele chestionarului de evaluare a gradului de satisfacție privind regimul fiscal al organizațiilor necomerciale, întrebarea nr. 9.

obținut în perioada fiscală. Agentul economic care face donația în scop filantropic/de sponsorizare în formă nebănească, sub formă de un bun, se consideră că a vândut bunul la un preț ce reprezintă baza lui valorică ajustată<sup>54</sup>. Astfel, cheltuielile legate de donații în scop filantropic/de sponsorizare în formă nemonetară se recunosc în scopuri fiscale (adica sunt deductibile) și ele nu majorează venitul perioadei fiscale, deoarece baza valorică ajustată este identică cu valoarea contabilă. Ca urmare, nu apare obiect al impunerii cu impozitul pe venit. Excepție fac activele supuse uzurii, când, în funcție de valoarea activului în evidența financiară și valoarea lui în scopuri fiscale, diferența ar putea să conducă la majorarea venitului perioadei, respectiv la impunerea venitului. Cheltuielile legate de donații în scop filantropic/de sponsorizare în formă monetară majorează venitul obținut în perioada fiscală (rândul 040 din Declarația VEN12), din care se calculează suma cheltuielilor permise spre deducere.

Conform legislației fiscale din România, există facilități fiscale pentru sponsorizările, actele de mecenat și acordarea de burse private, efectuate de către persoanele juridice, în condițiile legii<sup>55</sup>. Cheltuielile menționate sunt nedeductibile fiscal. Însă contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acordă burse private scad sumele respective din impozitul pe profit datorat, la nivelul celei mai mici valori dintre:

- 0,5% la cifra de afaceri;
- 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu sunt permise la deducere din impozitul pe profit, potrivit prevederilor menționate, se raportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se efectuează în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit<sup>56</sup>.

În opinia noastră, este oportună majorarea plafonului limitei de deductibilitate a cheltuielilor în scopuri filantropice și de sponsorizare până la 10%, pentru a asigura sustenabilitatea activității OSC-urilor, așa cum a prevăzut Codul Fiscal până în 2015.

### **B) Aspecte privind TVA**

În conformitate cu legislația fiscală, livrarea impozabilă este livrarea de mărfuri/servicii efectuată de către subiectul impozabil în procesul activității de întreprinzător. Activitatea în scop filantropic/de sponsorizare nu reprezintă activitate de întreprinzător, prin urmare, donarea de bunuri/servicii în scop filantropic/de sponsorizare nu constituie livrare impozabilă cu TVA. Aceasta este practica fiscală. Nu există însă o normă expresă în Codul Fiscal care să prevadă că livrarea de bunuri/servicii în scop filantropic/de sponsorizare nu este o livrare impozabilă cu TVA. Nici donația (obișnuită) nu se efectuează în procesul activității de întreprinzător (deoarece nu se obține venit ca urmare a livrării gratuite), dar în acest caz autoritățile fiscale consideră că livrarea este impozabilă cu TVA. În cadrul sondajului efectuat, din 54 de respondenți, 19 consideră problematică și 19 foarte problematică pentru activitatea

<sup>54</sup> Regulamentul cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și de sponsorizare, pct. 14.

<sup>55</sup> Codul Fiscal din România, art. 25 alin. 4) lit. i) și Normele de aplicare.

<sup>56</sup> Raport privind cadrul legislativ de înființare și impozitare a ONG, prezentat de BDO România, pct.5.2.

OSC-urilor absența unei reglementări exprese care să indice lipsa livrării impozabile cu TVA în cazul donațiilor, inclusiv filantropice, în folosul organizațiilor necomerciale<sup>57</sup>.

Considerăm că legislația fiscală ar trebui să prevadă expres că donațiile în scop filantropic/ de sponsorizare nu sunt obiecte impozabile cu TVA.

---

<sup>57</sup> Rezultatele chestionarului de evaluare a gradului de satisfacție privind regimul fiscal al organizațiilor necomerciale, întrebarea nr. 10.



# Obligațiile fiscale ale organizațiilor necomerciale în baza contractelor de prestare a serviciilor

În practica acestora, OSC-urile adesea contractează persoane fizice pentru prestarea diferitor servicii. La achitarea onorariilor pentru serviciile prestate, a cheltuielilor de cazare, alimentare și transport prestatorilor, OSC-urile se confruntă cu diverse neclarități privind impozitarea acestor venituri. În prezentul capitol, sunt examinate obligațiile fiscale ale OSC-urilor în legătură cu achitarea în folosul persoanelor fizice rezidente și nerezidente a veniturilor în baza contractelor civile de prestări servicii, inclusiv plăți de cazare, alimentare, transport.

## 4.1. Venituri achitate în folosul persoanelor fizice rezidente

În această secțiune, se va examina regimul fiscal al veniturilor achitate de către OSC-uri în folosul persoanelor fizice rezidente ale Republicii Moldova.

### A) Remunerații/onorarii pentru serviciile prestate

Conform art. 88 alin. (5) al Codului Fiscal, veniturile persoanei fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, obținute din prestarea serviciilor și/sau lucrărilor sunt considerate drept salariu din care se reține impozitul conform cotei prevăzute la art. 15 lit. a) al Codului Fiscal, adică la cotele de 7% (din venitul anual impozabil ce nu depășește suma de 29.640 lei) și 18% (din venitul anual impozabil ce depășește suma de 29.640 lei).

Conform p. 50 din Regulamentul cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări<sup>58</sup>, în cazul în care serviciile sunt prestate de către persoana fizică în baza unei convenții civile, la reținerea impozitului pe venit conform art. 88 al Codului Fiscal și cotelor stabilite la art. 15 lit. a) al Codului Fiscal, venitul nu se divizează la numărul de luni în care se achită pentru serviciile respective. Astfel, la fiecare plată a onorariului, indiferent de numărul de contracte sau plăți efectuate pe același contract, din venitul persoanei fizice ce nu depășește suma de 29.640 de lei (pentru anul 2016) se va reține impozitul la cota de 7%, iar

---

<sup>58</sup> Hotărârea de Guvern nr. 697 din 22.08.2014.

cea ce depășește suma menționată – la cota de 18%. Menționăm că această reținere nu este finală și persoana fizică este obligată să depună Declarația cu privire la impozitul pe venit și să achite de sine stătător diferența impozitului neachitat.

### **B) Cheltuieli de transport, cazare, alimentare**

Valoarea cheltuielilor pentru transport, cazare și alimentare achitate/suportate în folosul persoanelor fizice rezidente, care prestează servicii/lucrări, se consideră parte a valorii serviciilor și se include în venitul impozabil conform art. 88 alin. (5) al Codului Fiscal, adică la cota de 7% și 18%.

Referitor la valoarea cheltuielilor pentru transport, cazare și alimentare achitate/suportate în folosul persoanelor fizice rezidente, care nu prestează servicii/lucrări (sunt participanți invitați), nu există o opinie oficială a autorității fiscale. Astfel, în cazul când plata acestor cheltuieli se face direct furnizorilor de servicii (de transport, cazare, alimentare), se consideră că există plăți efectuate în folosul persoanei fizice, din care trebuie să se rețină în prealabil impozitul pe venit la cota de 7%. În cazul când persoana fizică prezintă documentele justificative că a suportat aceste cheltuieli și acestea îi sunt compensate, se consideră că nu există venit pentru persoana fizică și nu se impozitează.

În opinia noastră, trebuie să existe o abordare unică referitor la unul și același tip de raport juridic. Codul Fiscal ar trebui să prevadă expres că nu reprezintă venit impozabil sumele achitate de OSC-uri persoanelor fizice sau în folosul acestora pentru cazare, transport, alimentare pentru participarea la evenimentele/activitățile organizate de OSC-uri în scopuri statutare.

## **4.2. Venituri achitate în folosul persoanelor fizice nerezidente**

În această secțiune se va examina regimul fiscal al veniturilor achitate de către OSC-uri în folosul persoanelor fizice nerezidente în Republica Moldova.

### ***4.2.1. Aspecte privind impozitul pe venit***

În conformitate cu legislația fiscală, dacă un tratat internațional care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decât cele prevăzute de legislația fiscală națională, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional.

Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impunerii, persoana fizică nerezidentă trebuie să prezinte plătitorului de venit, până la data achitării venitului, un certificat de rezidență eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență. Certificatul de rezidență se prezintă plătitorului de venit cu traducere în limba de stat, cu excepția celui emis în limba engleză sau în limba rusă. Certificatul de rezidență se prezintă pe suport de hârtie în original și/sau în formă electronică pentru fiecare perioadă fiscală în care se achită venitul, indiferent de numărul, regularitatea plăților și de tipul venitului achitat. În cazul în care certificatul de rezidență nu a fost prezentat pentru perioada fiscală respectivă, se aplică legislația fiscală a Republicii Moldova.

### A) Remunerații/onorarii pentru serviciile prestate

În conformitate cu legislația fiscală<sup>59</sup>, la determinarea venitului impozabil al nerezidenților se va ține cont numai de venitul obținut în Republica Moldova. Conform art. 71 alin. (1) lit. n) al Codului Fiscal, veniturile nerezidenților obținute din activitatea desfășurată conform contractului de muncă sau din cea desfășurată în baza altor contracte cu caracter civil, se consideră venituri obținute în Republica Moldova.

Alin. (4) al art. 73 al Codului Fiscal prevede că veniturile persoanelor fizice nerezidente, specificate la art. 71 lit. n), urmează a fi supuse impozitării la sursa de plată în modul prevăzut la art. 88, adică la cotele de 7% și 18%, fără dreptul la deduceri și/sau scutiri aferente acestor venituri. Impozitul pe venit la sursa de plată se reține de la nerezidenți indiferent de forma și locul achitării venitului.

Menționăm că anterior au existat precedente ale practicii fiscale, inclusiv explicații ale autorității fiscale când venitul persoanei fizice nerezidente din prestarea de servicii era atribuit la venituri obținute conform literei b) de la alineatul (1) al art. 71 al Codului Fiscal, ceea ce implică reținerea impozitului pe venit la cota de 12%. În prezent, din explicațiile autorității fiscale, publicate pe Baza generalizată a practicii fiscale<sup>60</sup>, reiese că venitul persoanelor fizice din prestarea de servicii se califică ca fiind obținut conform art. 71 alin. (1) lit. n) al Codului Fiscal și se impozitează la cotele de 7% și 18%.

Dat fiind faptul că legislația fiscală este inexactă și conține două norme juridice speciale referitor la același subiect și în același articol, considerăm necesar să se intervină cu completări în art. 71 alin. (1) lit. b) al Codului Fiscal, stabilindu-se că la această literă este vorba doar de prestările de servicii efectuate de persoane juridice. Până la soluționarea acestor curențe legale, contribuabilii care au aplicat incorect litera b) de la art. 71 alineatul (1) al Codului, nu trebuie să fie sancționați fiscal, deoarece există o confuzie în textul Codului Fiscal, nu o greșală de aplicare a legii.

Menționăm că există unele explicații ale Ministerului Finanțelor emise la adresa unor companii concrete<sup>61</sup>, care stipulează că modul de impozitare a persoanelor fizice nerezidente care obțin venit din convenții civile este similar regimului stabilit persoanelor fizice rezidente (vezi Secțiunea 4.1. A), reținându-se impozitul la cota de 7% din fiecare plată a onorariului pe contract/fiecare contract. În opinia noastră, există riscuri fiscale de aplicare a acestei scrisori, deoarece nerezidenții au în continuare obligații privind plata impozitului pe venit aferent diferenței de sume, constatată la sfârșitul perioadei fiscale.

În opinia noastră, Ministerul Finanțelor ar trebui să vină cu o explicație oficială pe marginea acestui subiect, nu doar la adresa unor companii. De asemenea, trebuie să stabilească expres dacă în acest caz nerezidentul are obligația de a achita de sine stătător impozitul pe venit pe diferența neimpozitată cu 18%.

<sup>59</sup> Codul Fiscal, art. 70 alin. (2).

<sup>60</sup> Baza generalizată a practicii fiscale, pct.29.4.25, <http://www.fisc.md/ShowQuestions.aspx?category=a75761eb-bddf-41c4-9bba-59e8c7328eaf&nr=29.4>.

<sup>61</sup> Scrisoarea Ministerului Finanțelor nr. 14/ 3- 06/279 din 20.07.2016 la adresa S.R.L. «MOORE STEPHENS KSC».

### **B) Cheltuieli de transport, cazare, alimentare**

În temeiul explicațiilor autorității fiscale<sup>62</sup>, cheltuielile pentru cazare, transport, alimentare suportate de compania rezidentă în folosul persoanelor fizice nerezidente vor fi considerate venituri obținute conform art. 71 alin. (1) lit. u) din Codul Fiscal („Alte venituri”). Aceste venituri, indiferent de formă și locul achitării, se impozitează la cota de 12%<sup>63</sup>.

Prin urmare, cheltuielile de transport, cazare, alimentare ale persoanei fizice nerezidente constituie venitul persoanei fizice nerezidente fie că sunt compensate direct nerezidentului, fie că sunt suportate de către rezident prin achitarea facturilor furnizorilor de servicii. În acest caz, nu contează dacă persoana fizică nerezidentă primește și o remunerare pentru servicii sau este invitată, respectiv nu primește remunerare.

Regulamentul cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova<sup>64</sup> prevede că reglementările acestuia se referă și la persoanele care îndeplinesc lucrări și servicii în conformitate cu contractul (acordul) încheiat. Totodată, regulamentul stabilește modul de delegare și primire a salariaților în misiune pe principii de echivalență (fără speze valutare). Legislația fiscală prevede însă că este neimpozabil doar venitul sub formă de diurne, cazare, cheltuieli de transport suportat în legătură cu salariații proprii. Astfel, aceste sume achitate persoanelor contractate civil sau pe principii de echivalență se consideră venituri impozabile ale persoanei fizice.

Legislația fiscală din România nu prevede dacă acest tip de cheltuieli este impozabil. Totuși nu se exclude posibilitatea aprecierii acestor cheltuieli de către autoritățile fiscale ca fiind parte a valorii serviciilor prestate<sup>65</sup>.

Din 54 de respondenți la sondaj, 27 de OSC-uri au considerat chestiunea impozitării cheltuielilor de transport, cazare și alimentare în folosul persoanelor fizice prestatoare de servicii ca fiind una foarte problematică, iar 20 - ca fiind una problematică pentru activitatea și dezvoltarea OSC-urilor<sup>66</sup>.

Considerăm că cheltuielile de transport, cazare, alimentare a persoanei fizice nerezidente suportate de OSC-uri nu trebuie să reprezinte venitul nerezidentului, deoarece acestea reprezintă cheltuieli ale OSC-urilor în legătură cu realizarea activităților statutare. În acest sens, sunt necesare completări la art. 73 din Codul Fiscal, pentru a indica expres că aceste tipuri de cheltuieli în folosul nerezidentului nu reprezintă venitul nerezidentului.

## ***4.2.2. Aspecte privind TVA la contractarea persoanelor fizice nerezidente***

### **A) TVA la remunerații/onorarii achitate pentru serviciile prestate**

Regimul fiscal privind TVA al serviciilor prestate de persoane fizice nerezidente depinde de tipul, natura serviciilor și locul prestării. Așa cum s-a menționat mai sus (vezi *capitolul*

<sup>62</sup> Baza generalizată a practicii fiscale, punctul 29.4.25.

<sup>63</sup> Codul Fiscal, art. 91 alin. (1) liniuța întâi.

<sup>64</sup> Hotărârea de Guvern nr. 10 din 05.01.2012 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova, pct. 2.

<sup>65</sup> Raport privind cadrul legislativ de înființare și impozitare a ONG, prezentat de BDO România, “Subiecte propuse pentru analiza RO”, pct.4.

<sup>66</sup> Rezultatele chestionarului de evaluare a gradului de satisfacție privind regimul fiscal al organizațiilor necomerciale, întrebarea nr. 9.

2 Secțiunea 2.4. *Importul de servicii*), serviciile livrate de către un nerezident în folosul unui rezident al Republicii Moldova, pentru care locul prestării se consideră Republica Moldova, reprezintă un import de servicii impozabil cu TVA la cota 20%. TVA se achită la data plății pentru servicii, inclusiv a plății prealabile pentru serviciul importat. Astfel, în cazul serviciilor de consultanță, furnizare de informații sau personal, servicii prestate prin intermediul mijloacelor electronice, achiziționate de rezident de la persoana fizică nerezidentă, există un import de servicii impozabil cu TVA moldovenesc.

De asemenea, în cazul serviciilor în domeniul culturii, științei, artei, învățământului, alte domenii similare, prestate de nerezident pe teritoriul Republicii Moldova, există un import de servicii impozabil cu TVA moldovenesc. Prin urmare, OSC-urile care beneficiază de serviciile nerezidenților menționate mai sus trebuie să achite la data plății serviciilor, inclusiv a avansului, 20% TVA de la valoarea serviciilor importate.

Reiterăm opinia că organizațiile necomerciale nu ar trebui să fie subiecți ai impunerii cu TVA la importul de servicii legat de desfășurarea activității statutare.

#### **B) TVA la valoarea cheltuielilor de transport, cazare, alimentare achitate în folosul persoanelor fizice nerezidente care prestează servicii**

În scopurile TVA, conform explicațiilor oferite de autoritatea fiscală companiei BDO, cheltuielile de transport, cazare și alimentare se includ în valoarea livrării (serviciului) prestat și sunt impozabile cu TVA la cota de 20% (dacă există import de servicii). Considerăm că trebuie să existe o abordare unică la impozitarea cu diferite impozite a unuia și aceluiași fapt economic. Astfel, dacă, în scopul impozitului pe venit, aceste cheltuieli nu se consideră onorariu, prin urmare, și în scopurile TVA nu trebuie să fie incluse în valoarea livrării impozabile.

În legătură cu regimul fiscal descris, nu este clară data obligației fiscale privind TVA. Astfel, în cazul importului de servicii, data obligației privind TVA este data achitării serviciilor, inclusiv a plății prealabile. Dacă achitarea serviciilor de transport/alimentare/cazare are loc înainte de achitarea serviciilor nerezidentului, nu este clar când trebuie achitat TVA aferent acestor sume: la data achitării serviciilor furnizorilor sau la data achitării serviciilor nerezidentului?

Dat fiind faptul că autoritățile fiscale consideră cheltuielile pentru transport/cazare/alimentare ca fiind parte a livrării de servicii, există riscul ca plata acestora să fie considerată plată prealabilă a serviciului importat, ceea ce presupune achitarea TVA la data plății acestor servicii furnizorilor. Nu există însă o opinie clară a autorității fiscale referitor la acest subiect, motiv pentru care considerăm că este necesară completarea art. 95 alin.(2) din Codul Fiscal, indicându-se că cheltuielile legate de cazarea, alimentarea, transportul persoanelor fizice nerezidente nu constituie livrare și nu este obiect al impunerii cu TVA.

În cazul persoanei fizice nerezidente care nu primește remunerație pentru servicii (este participant/invitat), dar i se compensează cu mijloace bănești cheltuielile de transport/cazare/alimentare, nu există o livrare impozabilă cu TVA, deoarece livrarea banilor nu este obiect al impunerii.

În cazul persoanei fizice nerezidente care nu primește remunerație pentru servicii, dar rezidentul achită furnizorilor de servicii în folosul acesteia cheltuielile de cazare/alimentare/

transport, situația este neclară. În acest caz, există riscul ca autoritățile fiscale să considere acordarea acestor servicii ca reprezentând o livrare cu titlu gratuit pe teritoriul republicii impozabilă cu TVA (cu excepția transportului internațional achiziționat de la furnizori nerezidenți). Nu există însă o opinie a autorității fiscale referitor la acest subiect. În opinia noastră, este utilă completarea art. 95 alin. (2) din Codul Fiscal, indicându-se că cheltuielile legate de cazarea, alimentarea, transportul persoanelor fizice nerezidente nu constituie livrare și nu este obiect al impunerii cu TVA.

# Recomandări

În urma analizei subiectelor abordate în prezentul document, considerăm că, pentru asigurarea unui regim fiscal sustenabil al organizațiilor societății civile, este necesară o serie de intervenții legislative enumerate în tabelul de mai jos:<sup>67</sup>

Recomandarea de modificare a cadrului legal	Actul ce necesită a fi ajustat <sup>67</sup>
<i>Capitolul 1. Regimul fiscal privind impozitul pe venit</i>	
Elaborarea unui capitol nou al Titlului II al Codului Fiscal, care să insereze toate reglementările actuale privind regimul fiscal al organizațiilor necomerciale, contribuțiilor fondatorilor, donațiilor și donațiilor filantropice/ sponsorizărilor în folosul organizațiilor necomerciale	Titlul II al Codului Fiscal
Completarea Codului Fiscal cu o prevedere potrivit căreia nu se consideră distribuire a veniturilor în folosul angajaților achitarea salariului și altor plăți obligatorii prevăzute de legislație, contractele individuale de muncă, contractele colective de muncă	Art. 52 al Codului Fiscal
Încasarea donațiilor sub formă de mijloace bănești în numerar să fie inclusă în lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea MCC	Anexa la Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar
Venitul din investiții și veniturile financiare ale organizației necomerciale, utilizate în scopul prevăzut de statut, să fie neimpozabile	Art. 52 al Codului Fiscal sau art. 20 al Codului Fiscal
Substituirea textului „în corespundere cu obiectivele prevăzute în statut, în regulamentul sau într-un alt document de constituire” din art. 52 al Codului Fiscal cu textul „care nu contravine obiectivelor prevăzute în actul de constituire”	Art. 52 alin. (2) lit. a) al Codului Fiscal
Defnirea clară în ce caz autoritatea fiscală poate solicita impozitarea organizației în modul general stabilit și în ce cazuri - impozitarea doar a sumei utilizate în scopuri nestatutare	Art. 52 alin. (6)-(7) al Codului Fiscal

<sup>67</sup> Când facem referire la completarea art. 52 al Codului Fiscal, avem în vedere posibilitatea dispersării reglementărilor propuse la acest articol în mai multe articole în cadrul unui capitol nou al Codului Fiscal privind regimul fiscal al organizațiilor necomerciale.

<b>Recomandarea de modificare a cadrului legal</b>	<b>Actul ce necesită a fi ajustat<sup>67</sup></b>
Reglementarea modului de tranziție a organizațiilor necomerciale de la regimul fiscal scutit de impozit la regimul fiscal general	Art. 52 al Codului Fiscal
Deducerea de către organizațiile necomerciale (care aplică regimul fiscal general) a cheltuielilor suportate/achitate în cadrul activității sale economice	Art. 52 al Codului Fiscal sau art. 24 al Codului Fiscal
Stabilirea unei cote reduse a impozitului pe venit pentru organizațiile necomerciale care se impozitează	Art. 15 al Codului Fiscal
Stabilirea unei cote reduse a impozitului pe venit pentru societățile comerciale create de organizațiile necomerciale, venitul cărora, dacă nu se reinvestește, este folosit totalmente în scopurile prevăzute de statut. În acest caz, OSC-urile ar putea fi selectate pentru a beneficia de facilitate doar dacă acest venit este folosit pentru finanțarea unor anumite domenii de utilitate publică	Art. 15 al Codului Fiscal
<b>Capitolul 2. Analiza regimului fiscal privind TVA</b>	
La aprecierea volumului de livrări pentru înregistrarea în calitate de contribuabil al TVA a OSC-urilor, să se ia în calcul doar livrările impozabile din activitatea economică, fiind excluse importul de servicii, livrările efectuate din contul mijloacelor cu destinație specială și al celor nepredestinate	Art. 112 al Codului Fiscal
Organizațiile necomerciale contribuabile ale TVA aplică TVA doar la livrările în cadrul activității economice, nu și la cele din contul mijloacelor cu destinație specială sau nepredestinate	Art. 94 al Codului Fiscal sau/ și art. 101 al Codului Fiscal
Să se stabilească reglementări specifice organizațiilor necomerciale legate de anularea calității de contribuabil al TVA	Art. 113 al Codului Fiscal
Scutirea de TVA a importului de servicii efectuat de organizațiile necomerciale în conformitate cu scopurile statutare	Art. 94 lit. c) al Codului Fiscal
Organizațiile necomerciale contribuabile ale TVA trebuie să aibă dreptul la trecerea în cont a TVA în cadrul activității economice statutare	Art. 102 al Codului Fiscal
Scutirea de TVA a livrărilor de bunuri/servicii în folosul organizațiilor necomerciale scutite de impozitul pe venit	Art. 103 al Codului Fiscal
Stabilirea unor reglementări clare privind anularea înregistrării calității de contribuabil al TVA pentru organizațiile necomerciale	Art. 113 al Codului Fiscal
Elaborarea unor explicații referitor la modul de confirmare a lipsei caracterului publicitar și erotic al cărților/revistelor și stabilirea unei proceduri simplificate de certificare a acestei producții, fără deplasări la Camera Națională a Cărții. Stabilirea unui mecanism de certificare în cazul cărților/publicațiilor periodice electronice, care acum lipsește	Scrisoarea Ministerului Finanțelor



Recomandarea de modificare a cadrului legal	Actul ce necesită a fi ajustat <sup>67</sup>
Scutirea de TVA a mărfurilor importate de către persoane juridice în scopuri necomerciale cu valoarea în vamă ce nu depășește 100 de euro ar trebui să fie extinsă și pentru mărfurile importate în scopuri necomerciale care nu trec frontiera vamală (format electronic/digital), a căror valoare, conform invoice-ului, nu depășește 100 de euro	Art. 103 alin. (9 <sup>3</sup> ) al Codului Fiscal
<b>Capitolul 3. Regimul fiscal privind donațiile, donațiile filantropice și sponsorizările efectuate în folosul organizațiilor necomerciale</b>	
Activele donate organizațiilor necomerciale să constituie venit al persoanei juridice în mărimea valorii contabile a activului. Atunci nu ar apărea obligații privind impozitul pe venit	Art. 42 al Codului Fiscal
Completarea listei obiectelor neimpozabile/scutite de TVA pentru donarea de bunuri/servicii în folosul organizațiilor necomerciale	Art. 103 al Codului Fiscal
Să se considere donație filantropică nu doar acordarea de asistență materială organizațiilor filantropice, dar și acordarea de asistență materială organizațiilor necomerciale	Legea cu privire la filantropie și sponsorizare
Majorarea plafonului de deductibilitate a cheltuielilor legate de donații filantropice și sponsorizare de la 5% la 10%. Norma ar trebui să se aplice în continuare și persoanelor fizice, nu doar agenților economici, deoarece desemnarea procentuală efectuată de persoane fizice se aplică doar în folosul organizațiilor necomerciale de utilitate publică	Art. 36 al Codului Fiscal
Extinderea donațiilor neimpozabile la persoana fizică donator și în cazul donării de bunuri	Art. 21 alin. (4) al Codului Fiscal
Să se excludă obligativitatea emiterii facturii și semnării contractului de donație filantropică/sponsorizare în cazul donațiilor filantropice/sponsorizărilor în formă nebănească cu valoarea mai mică de 1000 de lei	Regulamentul cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și de sponsorizare
Să se excludă obligativitatea prezentării dării de seamă anuale organului fiscal teritorial privind veniturile achitate/primite sub formă de donații filantropice/sponsorizare	Regulamentul cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și de sponsorizare
Stabilirea posibilității de raportare în următoarele perioade fiscale a cheltuielilor legate de donații filantropice și sponsorizare, care nu s-au permis la deducere în anul de gestiune în limita plafonului de la art. 36 al Codului Fiscal	Art. 36 al Codului Fiscal
Stabilirea cotei reduse a impozitului pe venit pentru contribuabilii care efectuează donații cu scop filantropic și/sau de sponsorizare într-un anumit quantum din venitul perioadei fiscale	Art. 15 al Codului Fiscal

Recomandarea de modificare a cadrului legal	Actul ce necesită a fi ajustat <sup>67</sup>
Neaplicarea TVA la donații de bunuri și servicii în folosul organizațiilor necomerciale	Art. 95 alin. (2) al Codului Fiscal sau Art. 103 al Codului Fiscal
Modificarea textului „5% din venitul impozabil” cu textul „5% din venitul perioadei fiscale luând în considerare ajustările”	Art. 36 alin. (1) al Codului Fiscal
Includerea în sursele de venit neimpozabile a veniturilor persoanelor fizice rezidente provenite din donația de mijloace bănești și bunuri	Art. 20 al Codului Fiscal
<b>Capitolul 4. Obligațiile fiscale ale organizațiilor necomerciale în baza contractelor de prestare a serviciilor</b>	
<p>Precizarea că veniturile din prestarea de servicii, menționate la lit. b) de la alin. (1) al art. 71 Cod Fiscal, se referă doar la serviciile prestate de persoane juridice</p> <p><i>Sau</i></p> <p>Explicații oficiale ale autorităților privind modul de aplicare a lit. b) de la alin. (1) art. 71 al Codului Fiscal în raport cu lit. n) de la același articol</p>	<p>Art. 71 alin. (1) lit. b) al Codului Fiscal</p> <p>Scrisoare a Ministerului Finanțelor/IFPS</p>
Să se stabilească expres dacă nerezidentul care obține venit în baza unei convenții civile are obligația de a achita de sine stătător impozitul pe venit pentru venitul neimpozitat de plătitor la cota de 18%	Art. 73 al Codului Fiscal
Să nu reprezinte venit impozabil sumele achitate de OSC-uri persoanelor fizice rezidente și nerezidente sau în folosul acestora pentru cazare, transport, alimentare	Art. 20 al Codului Fiscal
Cheltuielile de transport, cazare și alimentare să nu se includă în valoarea livrării (serviciului) impozabil cu TVA	Art. 95 alin. (2) al Codului Fiscal sau art. 97 al Codului Fiscal

Centrul de Resurse Juridice din Moldova este o organizație non-profit neguvernamentală cu sediul în Chișinău, Republica Moldova. CRJM tinde să asigure o justiție calitativă, promptă și transparentă și respectarea efectivă a drepturilor civile și politice. În realizarea acestor obiective, CRJM combină cercetarea de politici și activitatea de advocacy realizate într-un mod independent și neutru.

#### Centrul de Resurse Juridice din Moldova

📍 Str. A. Șciusev 33, MD-2001 Chișinău,  
Republica Moldova

☎ +37322843601

☎ +37322843602

@ [contact@crjm.org](mailto:contact@crjm.org)

🌐 [www.crjm.org](http://www.crjm.org)

📘 [CRJM.org](http://CRJM.org)

📱 [CRJMDolova](https://www.facebook.com/CRJMD Moldova)

