

ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND SUBVENȚIONAREA ȘOMAJULUI TEHNIC SAU STAȚIONARE URMARE A SITUAȚIEI EPIDEMIOLOGICE**ACCOUNTING AND FISCAL ASPECTS REGARDING THE SUBSIDIZATION OF TECHNICAL OR STATIONARY UNEMPLOYMENT AS A RESULT OF THE EPIDEMIOLOGICAL SITUATION**

CZU: 657+336.22:[331.562:614.44]

ȚUGULSCHI Iuliana*Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova**E-mail: iuliana3989@gmail.com*

Abstract. *Currently, the increasing role of the state in supporting the local entities on the background of the epidemiological situation related to the spread of Covid-19 is accentuated worldwide. In the Republic of Moldova, one of the measures took to support entrepreneurial activity is the subsidization of entities that have established technical or stationary unemployment during the state of emergency, which has an impact not only in terms of accounting, but fiscally too. In order to elucidate the problems faced by the entities implementing the presented measure, this article examines the key issues underlying its implementation and the possible solutions.*

Cuvinte cheie: situație epidemiologică, șomaj tehnic/ staționare, subvenționare șomaj, indemnizație șomaj tehnic/staționare.

JEL Classification: M 40, 41

Introducere

În contextul situației excepționale legate de răspândirea pandemiei de COVID-19 atât la nivel național, cât și internațional, autoritățile de reglementare întreprind diverse măsuri de susținere a activității de întreprinzător. În acest context, una din măsurile întreprinse o reprezintă subvenționarea entităților care au instituit pe perioada stării de urgență șomaj tehnic sau staționare. Această măsură presupune respectarea cerințelor impuse de cadrul legal, cum ar fi: sistarea totală sau parțială a activității conform deciziilor Comisiei naționale extraordinare de sănătate publică și/sau dispozițiilor Comisiei pentru Situații Excepționale a Republicii Moldova, achitarea la buget a plăților obligatorii aferente indemnizațiilor/salariilor achitate angajaților aflați în șomaj tehnic și/sau staționare, respectarea cerințelor Regulamentului privind subvenționarea întreprinderilor și organizațiilor necomerciale, rezidente ale Republicii Moldova, care au instituit șomaj tehnic și/sau staționare urmare a situației epidemiologice (COVID-19). Totodată îndeplinirea cerințelor enunțate prezintă diverse dificultăți legate de implementarea măsurilor impuse de autorități atât din punct de vedere contabil, cât și fiscal. Cu toate acestea, actualitatea subvenționării entității pe parcursul perioadei legate de situația epidemiologică este vădit importantă atât pentru susținerea entităților, cât și economiei țării în ansamblu.

Rezultate și meditații

La nivel național, entitatea care instituie șomaj tehnic sau staționare are dreptul să beneficieze de subvenție în modul prevăzut de Ordinul Ministerului Finanțelor nr.58 din 29.04.2020 potrivit Regulamentului privind subvenționarea întreprinderilor și organizațiilor necomerciale, rezidente ale Republicii Moldova, care au instituit șomaj tehnic și/sau staționare urmare a situației epidemiologice (COVID-19) (în continuare - Regulament) [2]. Potrivit acestuia, subiecții subvenției sunt întreprinderile și organizațiile necomerciale, rezidenți ai Republicii

Moldova, care au instituit șomaj tehnic și/sau staționare, conform prevederilor art.80 și 80¹ din Codul muncii al Republicii Moldova nr. 154/2003.

Șomajul tehnic reprezintă imposibilitatea temporară a continuării activității de producție de către angajator unitate sau de către o subdiviziune interioară a acesteia pentru motive economice obiective. Pe durata șomajului tehnic, salariații se află la dispoziția angajatorului, acesta având oricând posibilitatea să dispună reluarea activității. În perioada șomajului tehnic, salariații beneficiază lunar de o indemnizație ce nu poate fi mai mică de 50 la sută din salariul lor de bază, cu excepția cazurilor de suspendare a contractului individual de muncă conform art.77 lit.c) din Codul muncii.

Staționarea reprezintă imposibilitatea temporară a continuării activității de producție de către unitate, de către o subdiviziune (subdiviziuni) interioară a acesteia, de către un salariat sau un grup de salariați și poate fi produsă:

- a) din cauze ce nu depind de angajator sau salariat;
- b) din vina angajatorului;
- c) din vina salariatului.

Retribuirea timpului de staționare produsă din cauze ce nu depind de angajator sau salariat, cu excepția perioadei șomajului tehnic (art. 80), se efectuează în mărime de cel puțin 2/3 din salariul de bază pe unitate de timp stabilit salariatului, dar nu mai puțin decât în mărimea unui salariu minim pe unitate de timp, stabilit de legislația în vigoare, pentru fiecare oră de staționare.

În caz de staționare produsă din vina angajatorului, cu excepția perioadei șomajului tehnic (art. 80), angajatorul este obligat să-i compenseze salariatului salariul pe care acesta nu l-a primit. Salariatul din vina căruia s-a produs staționarea nu este remunerat pentru orele de staționare [4].

Subvenția se acordă pentru indemnizațiile/salariile aferente șomajului tehnic și/sau staționării în perioada stării de urgență. Astfel, în conformitate cu prevederile Regulamentului, pentru subiecții subvenției care au fost obligați să-și sisteze total sau parțial activitatea conform deciziilor Comisiei naționale extraordinare de sănătate publică și/sau dispozițiilor Comisiei pentru Situații Excepționale a Republicii Moldova, suma subvenției se acordă în mărime de 100% din suma impozitului pe venit și altor plăți obligatorii calculate și achitate aferente plăților salariale. De menționat că, activitatea se consideră sistată total dacă entitatea nu a înregistrat venituri pentru perioada respectivă. În cazul în care entitatea a înregistrat venituri, spre exemplu, ca rezultat a livrării mărfii la domiciliu, activitatea acesteia se consideră sistată parțial.

O altă categorie o reprezintă subiecții subvenției care și-au sistat total sau parțial activitatea, alții decât cei enunțați mai sus, cărora li se acordă o subvenție în mărime de 60% din suma impozitului pe venit și altor plăți obligatorii calculate și achitate aferente indemnizației/salariului stabilit.

Pentru obținerea subvenționării este necesar de a lua în considerare următoarele cerințe:

- 1) dreptul la subvenționare se realizează în raport cu salariații aflați în șomaj tehnic și/sau staționare, angajați până la data de 1 martie 2020;
- 2) suma subvenției se calculează pentru un salariat per zi de șomaj tehnic și/sau staționare;
- 3) pentru entitățile care au fost obligați să-și sisteze total sau parțial activitatea conform deciziilor Comisiei naționale extraordinare de sănătate publică și/sau dispozițiilor Comisiei pentru Situații Excepționale a Republicii Moldova, suma subvenției calculată pentru un salariat per zi de șomaj tehnic și/sau staționare, nu trebuie să depășească suma calculată a impozitului pe venit și altor plăți obligatorii aferente plăților salariale pentru perioada fiscală februarie 2020, per zi lucrătoare pentru salariatul respectiv;

- 4) suma subvenției prevăzută pentru alte categorii de entități, adică care au sistat activitatea din alte cauze decât cele expuse în pct.3, calculată pentru un salariat per zi de șomaj tehnic și/sau staționare, nu va depăși 60% din suma calculată a impozitului pe venit și altor plăți obligatorii aferente plăților salariale, reflectată pentru perioada fiscală februarie 2020, per zi lucrătoare pentru salariatul respectiv;
- 5) la stabilirea mărimii subvenției se ia în calcul suma achitată a plăților obligatorii aferente indemnizațiilor/salariilor achitate angajaților aflați în șomaj tehnic și/sau staționare, și anume: contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat datorate de angajator și angajat, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorate de angajator și angajat și impozitul pe venit aferent plăților salariale.

Pentru obținerea subvenției este necesară depunerea unei cereri pentru fiecare perioadă fiscală (lună calendaristică) separat, conform modelului stabilit în anexa nr.2 la Regulament, la Direcția generală de administrare fiscală de la locul de deservire sau la Direcția generală administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat, după caz.

Potrivit pct. 16 din Regulament, pentru confirmarea subvenției, sunt necesare următoarele copii ale documentelor enunțate:

- a) ordinul privind stabilirea șomajului tehnic (conform art. 80 din Codul muncii) și/sau staționării (conform art. 801 din Codul muncii) cu reglementarea remunerării salariaților în condițiile Codul muncii.
- b) tabelul de evidență a timpului de lucru pentru angajații aflați în șomaj tehnic/staționare pentru luna de gestiune pe întreprindere/organizație necomercială;
- c) ordinul de plata cu suma totală a salariului/indemnizației transferată pe contul salarial al entității pentru luna de gestiune;
- d) documentele de plată ce confirmă achitarea impozitului pe venit și alte plăți obligatorii în cazul depunerii cererii în termen de până la 5 zile lucrătoare de la data achitării acestora.

În cazul în care, documentele menționate nu sunt anexate la cererea depusă pentru subvenționare, acestea urmează a fi prezentate în procesul controlului fiscal tematic.

Ca parte componentă a cererii, suplimentar se anexează Informația de determinare a subvenției pentru cheltuielile legate de achitarea salariului/indemnizației în cazul șomajului tehnic și/sau staționării, urmare a situației epidemiologice a infecției COVID-19.

Entitatea ce dorește să obțină subvenționarea trebuie să prezinte în mod obligatoriu dările de seamă și să achite impozitul pe venit și alte plăți obligatorii aferente indemnizației/salariului acordate salariaților aflați în șomaj tehnic și/sau staționare pentru perioadele fiscale pentru care se solicită subvenționarea.

De menționat că termenul stabilit pentru subvenționare este relativ scurt și anume de 5 zile lucrătoare din data depunerii cererii, dintre care 3 zile din acest termen sunt destinate pentru efectuarea controlului fiscal tematic și adoptarea deciziei de subvenționare, o zi este destinată întocmirii documentelor de plată și transmiterii acestora spre executare Direcției Trezoreriei de Stat, iar a cincia zi este destinată pentru efectuarea subvenționării efective.

Suma pasibilă subvenționării aferente impozitului pe venit și altor plăți obligatorii se va determina în conformitate cu informația privind determinarea subvenției pentru cheltuielile legate de achitarea salariului/indemnizației în cazul șomajului tehnic și/sau staționării, urmare a situației epidemiologice a infecției COVID-19, parte componentă a Cererii.

Dacă se constată că entitatea a achitat doar parțial impozitul pe venit și alte plăți obligatorii aferente plăților salariale, subvenționarea se va acorda *în limita obligațiilor achitate* cu aplicarea coeficientului corespunzător. Prin urmare, entitatea are dreptul la subvenționarea impozitul pe venit și alte plăți obligatorii aferente plăților salariale, completând Informația de determinare a subvenției pentru cheltuielile legate de achitarea salariului/indemnizației în cazul șomajului tehnic și/sau staționării și reflectând în luna curentă și în luna februarie plățile efectuate.

O altă condiție o reprezintă faptul că în cazul solicitării subvenționării doar a impozitului pe venit sau a uneia din plățile obligatorii, suma subvenției nu va depăși suma calculată corespunzător a impozitului pe venit sau a plăți obligatorii respective, aferente plăților salariale pentru luna februarie 2020.

Pentru contabilizarea corectă a subvențiilor primite de către entitățile aflate în șomaj tehnic sau staționare în timpul stării de urgență este necesar de ținut cont de prevederile SNC „Capital propriu și datorii”. Astfel, subvențiile inițial se recunosc în baza contabilității de angajamente în cazul existenței unei certitudini întemeiate că:

- entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea subvențiilor;
- subvențiile vor fi primite;
- valoarea subvențiilor poate fi evaluată în mod credibil.

În acest context, apare problema privind respectarea condiției ce ține de recunoașterea subvenției în baza principiului contabilității de angajamente dat fiind faptul că comparativ cu alte tipuri de subvenții prevăzute de standard, subvenționarea entităților care au staționat în perioada stării de urgență nu se efectuează prin încheierea contractului respectiv. Respectiv, considerăm că drept certitudine de recunoaștere a subvenției în acest caz servește decizia de acordare a acesteia adoptată de către Direcția generală de administrare fiscală.

Potrivit prevederilor Regulamentului și a Legii nr. 69/2020 [1] subvențiile se acordă entităților pentru acoperirea cheltuielilor legate de plata indemnizațiilor/salariilor angajaților aflați în șomaj tehnic și/sau staționării. Astfel, în contextul cerințelor impuse de SNC „Capital propriu și datorii” subvențiile date se atribuie la subvențiile aferente veniturilor.

Un alt aspect de care trebuie să se țină cont este faptul că, potrivit pct. 77 din standardul nominalizat, subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor deja suportate se decontează *integral la venituri curente* în perioada în care subvențiile au fost primite. Prin urmare, deoarece subvenția se acordă în baza documentelor ce confirmă achitarea cheltuielilor până la data subvenționării, aceasta urmează a fi decontată integral la veniturile perioadei curente în care a fost primită.

Exemplu. Pe perioada pandemiei 17 martie – 15 mai 2020 entitatea „Sport” SRL a fost obligată să-și sisteze complet activitatea conform deciziilor Comisiei naționale extraordinare de sănătate publică și/sau dispozițiilor Comisiei pentru Situații Excepționale a Republicii Moldova. În vederea susținerii salariaților, conducătorul entității a instituit șomaj tehnic în mărime de 50 % din salariul de bază.

Până pe data de 16 martie 2020 inclusiv, entitatea „Sport” SRL a calculat salariul angajatului Ciobanu V. în sumă de 3540 lei, iar pentru perioada pandemiei Covid-19 17 – 31 martie 2020 s-a calculat indemnizația de șomaj tehnic de 1980 lei. Contribuțiilor de asigurări sociale de stat pe luna martie au constituit 994 lei, din care pentru perioada 17 – 31 martie 2020 – 357 lei. Reținerile din indemnizații/salarii pentru luna martie 2020 au constituit:

- impozitul pe venit – 570 lei, din care pentru perioada aferentă șomajului tehnic - 185 lei,
- contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat constituie 331 lei, din care pentru perioada aferentă șomajului tehnic – 119 lei;
- primele de asistență medicală constituie 248 de lei, din care pentru perioada aferentă șomajului tehnic – 89 lei.

Achitarea indemnizațiilor/salariilor a avut loc în luna martie 2020.

Pentru determinarea sumei subvenției, entitatea „Sport” SRL trebuie să efectueze pentru fiecare angajat calculele în Informația pentru luna martie 2020 reieșind din modelul prezentat în anexa la Regulament. Potrivit acesteia, mărimea subvenției se stabilește în coloana 19 din Informație și reprezintă suma minimă dintre suma impozitelor, contribuțiilor și primelor pe zi de șomaj tehnic/subvenționare (col.10) sau suma impozitelor, contribuțiilor și primelor pe o zi din luna februarie (col.17) înmulțită la numărul de zile în șomaj tehnic/staționare în perioada de gestiune

(col.9) și la coeficientul subvenției (col.18), adică suma subvenției se determină ca (min col. 10; col. 17) x col. 9 x col. 18. Astfel, în baza datelor din exemplu suma subvenției pentru un angajat (col. 19 din Informație) se determină astfel:

- 1) suma impozitelor, contribuțiilor și primelor de șomaj tehnic/subvenționare (col.10) constituie 839 lei, care se calculează doar din suma indemnizației de șomaj de 1980 lei și necesită determinarea impozitului pe venit (185 lei) și altor plăți obligatorii aferente (357 lei + 119 lei+89 lei +89 lei). Suma impozitelor pe o zi va constitui 76,27 lei (839 lei/11 zile);
- 2) suma impozitelor, contribuțiilor și primelor pe o zi din luna februarie 2020 presupunem că constituie 124,55 lei (col.17);
- 3) numărul de zile în șomaj tehnic/staționare în perioada de gestiune (col.9) este de 11 zile;
- 4) coeficientul subvenției în exemplul nostru constituie 100% (col.18), dat fiind faptul că entitatea a căzut sub incidența obligativității sistării complete a activității pe perioada pandemiei.

Rezultă că entitatea „Sport” SRL poate solicita pentru angajatul Ciobanu V. pentru luna martie 2020 o subvenție în suma de 839 lei (76,27 lei (suma minimă dintre coloana 10 și 17 din Informație) x 11 zile x100%). În mod similar se efectuează calculele pentru ceilalți angajați ai entității.

Suma totală calculată în col. 19 din Informație trebuie indicată în Cererea de achitare a subvenției. Să presupunem că pentru toți angajații această sumă a fost determinată în mărimea de 10 540 lei. Astfel, pentru suma subvenției determinate entitatea va întocmi formulele contabile:

- la suma totală a subvenției recunoscute:

Debit contul 234 „Alte creanțe curente” – 10 540 lei

Credit contul 535 „Venituri anticipate curente” – 10540 lei;

- la suma subvenție încasate la contul curent al entității:

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 10 540 lei

Credit contul 234 „Alte creanțe curente” – 10540 lei;

- la suma subvenției primite și decontate la venituri:

Debit contul 535 „Venituri anticipate curente” – 10 540 lei

Credit contul 623 „Venituri excepționale” – 10540 lei.

După cum se observă, modul de determinare a sumei subvenției pe fiecare angajat este destul de anevoios în special pentru entitățile ce au mulți angajați și necesită o delimitare distinctă a impozitelor obligatorii aferente perioadei de instituire a șomajului tehnic.

În ceea ce privește aspectele fiscale este de menționat următoarele. Potrivit art. II alin. (2) din Legea nr. 69/2020, suma subvențiilor primite conform prezentului articol constituie surse de venit neimpozabile cu impozitul pe venit. Astfel, ca și în cazul altor tipuri de subvenții la completarea anexei 1D în col. 2 rd. 02012 din declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12), se va indica suma veniturilor obținute din subvenționare ce urmează a fi ajustate.

În ceea ce privește cheltuielile legate de achitarea indemnizațiilor/salariilor angajaților pentru perioada în care entitatea nu a fost desfășurat activitate, acestea au survenit pe parcursul situației excepționale și potrivit pct. 32 din anexa 1 la Hotărârea 693 din 18.07.2018 cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, în cazul în care agentul economic a înregistrat cheltuieli în procesul exercitării activității de întreprinzător ca rezultat al constatării unei situații excepționale și nu a înregistrat (a înregistrat parțial) venituri, cheltuielile în cauză, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (1) din Cod, se deduc în scopuri fiscale.

Cheltuielile legate de lichidarea consecințelor unei situații excepționale se califică drept cheltuieli excepționale care, pornind de la prevederile art. 24 alin. (1) din Cod, sânt, de

asemenea, cheltuieli ordinare și necesare și care, respectiv, se permit spre deducere în scopuri fiscale. Prin urmare, suma cheltuielilor legate de achitarea indemnizațiilor/salariilor angajaților pentru perioada în care nu a fost desfășurată activitate pe perioada pandemiei Covid-19 se permite integral la deducere.

Concluzii

Analizând condițiile impuse de actele normative în vigoare privind subvenționarea entităților care au instituit pe perioada stării de urgență șomaj tehnic sau staționare, considerăm că prevederile acestora sunt deosebit de actuale pe plan național, ținând cont de dificultățile financiare cu care se confruntă entitățile comerciale și organizațiilor necomerciale pe perioada sistării totale sau parțiale ale activității. Totodată considerăm că cerințele impuse de autorități privind determinarea și argumentarea plății impozitului pe venit și altor plăți obligatorii din indemnizații/salarii ce stau la baza stabilirii mărimii subvenției sunt dificil de îndeplinit atât din punct de vedere a corectitudinii calculelor aferente sumei subvenției pentru fiecare salariat, cât și argumentării plăților sumei impozitului pe venit și altor plăți obligatorii. În acest context, este oportun, ca entitatea care decide de a aplica subvenția pentru șomajul tehnic sau staționare, în vederea evitării sancționărilor ulterioare, să studieze în detaliu mecanismul prevăzut de Regulament și să verifice corectitudinea calculelor aferente salariului/indemnizației nu doar pentru perioada în care se solicită subvenționarea, dar și luna februarie care servește ca bază de comparație (limita minimă) pentru stabilirea acesteia.

Bibliografie/ Bibliography

1. Legea cu privire la instituirea unor măsuri pe perioada stării de urgență în sănătate publică și modificarea unor acte normative nr. 69 din 21.05.2020. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. nr. 124-125 din 29.05.2020.
2. Regulamentul privind subvenționarea întreprinderilor și organizațiilor necomerciale, rezidente ale Republicii Moldova, care au instituit șomaj tehnic și/sau staționare urmare a situației epidemiologice (COVID-19), aprobat prin Ordinul MF 58 din 29.04.2020. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. nr. 110-111 din 30.04.2020.
3. Dispoziția nr. 16 din 10.04.2020 a Comisiei pentru Situații Excepționale a Republicii Moldova;
4. Codul muncii al Republicii Moldova nr. 154 din 28.03.2003. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. nr. 159-162 din 29.07.2003.
5. Hotărârea 693 din 18.07.2018 cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. nr. 295-308 din 10.08.2018.