



Către: Serghei PUȘCUȚA
Viceprim-ministru, Ministru al Finanțelor

Nr. 42 din 27 martie 2020

Ref.: Examinarea repetată a situațiilor problematice ce țin de aplicarea tichetelor de masă, începând cu 01.01.2020

Stimate Domnule Viceprim-ministru,

Vă salutăm din numele Asociației Patronale „Camera de Comerț Americană din Moldova” (în continuare „AmCham Moldova”).

În primul rând, am vrea să vă mulțumim pentru răspunsul (nr.08/2-06/120 din 11.03.2020) acordat la solicitarea noastră și să vă asigurăm că acesta este o sursă importantă de poziții ale Ministerului care au fost aduse la cunoștința membrilor AmCham Moldova. Totuși, nu toate întrebările care au fost ridicate prin scrisoarea noastră și-au găsit acoperire în aceasta sau, cel puțin, nu a fost identificat un răspuns la unele întrebări în procesul analizei acestora în cadrul Tax Committee. Mai mult, scrisoarea de răspuns menționată anterior a trezit în rândul membrilor mai multe semne de întrebare, inclusiv datorită unor poziții asumate de Minister care, în viziunea membrilor comunității noastre, ar putea fi tratate și înțelese diferit.

În cele ce urmează, o să prezentăm punctele principale de interes care au reprezentat astfel de situații, după cum urmează:

1. Tichete de masă aferente lunii decembrie, calculate și acordate în luna ianuarie

Conform prevederilor scrisorii de răspuns:

„Potrivit art. 5 alin. (2) din Legea nr. 166/2017 cu privire la tichetele de masă, valoarea totală a tichetelor de masă transferată pe cardul de plată al salariatului trebuie să fie egală cu numărul zilelor lucrate efectiv de acesta pe parcursul lunii precedente înmulțit cu valoarea nominală a tichetului acordat salariatului.”

„Este important de menționat că, pentru tichetele de masă acordate salariaților pentru luna ianuarie 2020 în baza numărului de zile lucrate efectiv pe parcursul lunii decembrie 2019, se aplică reglementările în vigoare începând cu 01.01.2020.”

„Totodată, menționăm că tichetele de masă acordate pentru luna ianuarie 2020 urmează a fi declarate în Darea de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC18) pentru luna ianuarie 2020.”

În acest context, menționăm că Legea nr. 166/2017 conține prevederi aferente transferului valorii tichetelor de masă pe cardul de tichete de masă al salariatului, reieșind din numărul zilelor lucrate efectiv de acesta pe parcursul lunii precedente.

Totodată art.6 lit.b) al Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 pentru contabilitatea de angajamente impune recunoașterea elementelor contabile pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării sub altă formă. Acest principiu al contabilității de angajamente este prevăzut și de SNC și IFRS.

Astfel, în înțelegerea noastră, conducându-ne de principiul contabilității de angajamente prevăzut de SNC, IFRS și Legea nr.287/2017, valoarea tichetelor de masă acordate angajatului în luna ianuarie 2020 pentru zilele efectiv lucrate în luna decembrie 2019, urmau a fi contabilizate ca cheltuieli ale agentului economic în luna decembrie 2019, în perioada apariției cheltuielilor cu tichetele de masă, cumulativ la cheltuielilor de remunerare a muncii.

Respectiv, la calcularea tichetelor de masă în luna decembrie 2019 (conform principiului contabilității de angajamente) cu achitarea acestora în luna ianuarie 2020 (conform Legii nr. 166/2017), în înțelegerea noastră, nu apare obligația de calculare și declarare a valorii acestor tichete de masă și a contribuțiilor de asigurări sociale aferente acestora în luna ianuarie 2020, la momentul plății.

Mai mult, chiar dacă Regulamentul cu privire la modul de operare cu tichete de masă conține neclarități, Anexa la Regulament prevede că este vorba despre „*Numărul de zile lucrate efectiv în luna precedentă pentru care se acordă tichetele de masă*” - coloana 8 din Registrul de evidență a tichetelor de masă eliberate salariaților.

Această înțelegere este confirmată și de pct.14 din Regulament, care prevede că „*în cazul încetării raporturilor de muncă, angajatorul acordă tichete de masă persoanei concediate în termen de 15 zile de la data încetării raporturilor de muncă pentru luna precedentă, precum și pentru luna curentă,...*”. De aici, la fel, rezultă că în luna curentă se acorda tichete pentru luna precedentă iar, dată fiind încetarea raporturilor de muncă care face imposibilă acordarea tichetelor în luna următoare pentru luna curentă, acestea se acordă în termenul respectiv de 15 zile de la încetarea Contractului de muncă. Prin urmare, în mod normal, tichetele de masă se acorda în luna în curs, dar pentru luna precedentă.

Respectiv, din perspectiva contribuțiilor sociale, aceste recompense se atribuie la luna pentru care sânt calculate, adică precedentă. Instrucțiunea cu privire la modul de completare a Dării de seamă Forma IPC18 prevede că la completarea Tabelului nr.3 în col.9 se reflectă fondul de salarizare și alte recompense, conform *metodei de calcul*. Prin urmare, la aplicarea contribuțiilor sociale, trebuie să se aplice norma juridică în vigoare care reglementa necesitatea aplicării contribuției individuale de asigurări sociale asupra recompenselor în luna pentru care se calculează aceste recompense.

Reieșind din cele expuse supra, solicităm să confirmăm/infirăm înțelegerea noastră precum că cheltuielile cu tichetele de masă urmează a fi înregistrate în evidența contabilă a entităților la momentul apariției acestora, adică în luna în care angajatul a lucrat efectiv numărul de zile pentru care angajatorul și-a asumat

obligația de calculare și plată a tichetelor de masă, cu calcularea contribuțiilor de asigurări sociale aferente și raportare a acestora în IPC 18 în aceeași lună.

Ținem să menționăm că această precizare este una foarte necesară în contextul în care, din motiv de interpretare neechivocă a normelor legale, în cadrul controalelor fiscale ar putea fi invocată atât calcularea și plata cu întârziere a contribuțiilor de asigurări sociale, cât și deducerea nefondată în a.2020 a cheltuielilor aferente perioadei fiscale a.2019 (de ex. cheltuielile înregistrate în luna ianuarie 2020 aferente tichetelor de masă pentru luna decembrie 2019).

2. Tichetele de masă aferente lunii decembrie, calculate și acordate în luna decembrie

Potrivit textului scrisorii de răspuns, *„Este important de menționat că, pentru tichetele de masă acordate salariaților pentru luna ianuarie 2020 în baza numărului de zile lucrate efectiv pe parcursul lunii decembrie 2019, se aplică reglementările în vigoare începând cu 01.01.2020.”* Totodată, nu se aduce o claritate în modul de aplicare a legislației fiscale și sociale în cazul tichetelor de masă eliberate în luna decembrie 2019 aferent lunii decembrie 2019.

În înțelegerea noastră, dat fiind faptul că tichetele de masă au fost aplicate până la intrarea în vigoare a normelor ce presupun achitarea contribuțiilor sociale de stat individuale asupra tichetelor de masă (1 ianuarie 2020), nu apare necesitatea aplicării contribuțiilor menționate.

Totodată atragem atenția că pentru persoanele concediate este prevăzută posibilitatea achitării tichetelor de masă pentru luna concedierii în luna concedierii (alin. 14 al Regulamentului cu privire la modul de operare cu tichetele de masă aprobat prin HG 227/2018) și, drept urmare, aceeași abordare ar trebui să existe și pentru toți angajați. Este de la sine înțeles că regula ce ține de zilele lucrate pentru luna precedentă a fost introdusă pentru nu a da companiilor se elibereze tichete de masă retroactiv pentru perioadele ce precedă introducerea tichetelor de masă. Totodată, la moment, această practică nu mai poate fi realizată, existența sistemelor informaționale performante fiind decisivă în posibilitatea de a acorda tichete de masă angajaților la finalul lunii de gestiune conform zilelor efectiv lucrate în cadrul aceleiași luni.

3. Deducerea contribuției sociale de stat individuale aferente tichetelor de masă

Potrivit textului scrisorii:

„Adițional, remarcăm faptul că, în temeiul art.4 alin.(2) din Legea nr.166/2017, angajatorii pot acorda tichete de masă cu valoarea nominală mai mare, diferența dintre aceasta și valoarea nominală prevăzută la alin.(1) fiind nedeductibilă în scopuri fiscale. În cazul în care valoarea nominală a tichetelor este mai mare decât limita stabilită la art.4 alin.(1) - 55 lei, pentru suma care depășește limita respectivă se calculează contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, prime de asigurare obligatorie de asistență medicală și impozit pe venit din salariu. (art.7 alin.(2) din Legea nr.166/2017).”

„Pe lângă aceasta, menționăm că, având în vedere că contribuția individuală de asigurări sociale de stat obligatorii se determină pentru o sursă de venit neimpozabilă cu impozit pe venit „tichete de masă”,

considerăm că aceasta nu urmează a fi dedusă din salariu și alte recompense la determinarea venitului impozabil al salariaților."

Articolul 36 alin. (7) din Codul Fiscal stabilește expres permisiunea deducerii contribuțiilor obligatorii în bugetul asigurărilor sociale de stat achitate de persoane fizice, pe parcursul perioadei fiscale, în cuantumul stabilit de legislație.

Punctul 36. Din Hotărârea Guvernului nr. 697 din 22.08.2014 stabilește: „*Impozitul pe venit se calculează și se reține de către angajator la momentul îndreptării venitului impozabil spre plată, determinat ca diferența dintre venitul obținut de angajat sub formă de salarii (inclusiv prime, facilități etc.) și suma deducerilor permise de legislație (prime de asigurări obligatorii de asistență medicală și contribuția individuală de asigurări sociale de stat obligatorii), precum și a scutirilor la care are dreptul angajatul, conform legislației fiscale.*"

Respectiv, la determinarea venitului impozabil al salariaților deducem contribuția individuală de asigurare socială de stat aferentă tichetelor de masă, deoarece nu există excepții stabilite în actele normative sus-menționate.

Totodată, o altă poziție a autorităților fiscale și Ministerului Finanțelor ar presupune efectuarea modificărilor la nivel legislativ și pentru contribuabili un impact financiar direct în legătură cu necesitatea modificării soft-urilor unde sunt efectuate calculele pe plăți salariale:

- recalcularea impozitului pe venit aferent salariaților întreprinderii pentru cele 2 luni ale anului 2020;
- recalcularea impozitului pe venit aferent foștilor salariați (care au demisionat) și al persoanelor plecate în concediul de maternitate, care nu mai au venit de obținut din care eventual s-ar efectua recalculul.

Mai mult, în înțelegerea noastră calculul salarial, ce include valoarea tichetelor de masă acordate de către angajator, ar arăta în felul următor:

Nr	Nume/pr enum angajat	Salariu brut calculat	Nr. de tichete cuenit e	VAL NOMINA LA TICHET MDL	VAL. NOMINA LA TOTALA MDL (net)	VAL. TOTALA MDL (brut)	Venit brut total	Contribuții individuale de asigurări sociale (datorate de angajat)	Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală (datorate de angajat)	Impozit pe venit 12%	Tichete de masa	Total reținut	Spre plată
1	X angajat	2.000.00	20.00	45.00	900.00	957.45	2,957.45	177.45	90.00	207.91	957.45	1,432.80	1,524.65

Din exemplul de mai sus reiese că, în înțelegerea noastră, angajatorii ar urma să rețină suma brută a tichetelor de masă din venitul îndreptat spre plată, iar contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii (6%) aferente tichetelor de masă acordate vor fi reținute din venitul total brut al angajatului (i.e. $957.45 \times 0.06 = 57.45$ MDL).

4. Modul de aplicare a măsurilor de verificare asupra unor componente ale mecanismului tichetelor de masă

Totodată, în cazul în care tichetul de masă are valoarea maximală (55 lei), la adăugarea 6% pentru a determina baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de stat datorate de angajator și pentru cea individuală, va fi depășită norma stabilită admisibilă de 55 lei. Îngrijorarea membrilor AmCham ține de faptul dacă aceasta nu va duce la echivalarea bazei de calcul cu valoarea nominală a tichetului de masă de către inspectorii fiscali în procesul de verificare a activității companiilor.

Adițional la situația de mai sus apare și întrebarea dacă aceste 6% ce reprezintă contribuțiile individuale de asigurări sociale calculate din suma netă a tichetelor de masă pot fi deduse la nivel de angajat la data calculării acestor tichete de masă, reieșind din prevederile alin. (7) art. 36 al Codului Fiscal.

De asemenea, în contextul situației epidemiologice generate de COVID-19, a mai apărut o întrebare ce necesită a fi clarificată și anume **aplicarea aspectelor fiscale aferente tichetelor de masă în cazul lucrului de la distanță (5)**.

Astfel, înregistrăm 2 situații care, în opinia noastră, se prezintă diferit în ceea ce ține de aplicarea tichetelor de masă: (a) lucru de la distanță (de acasă); (b) șomaj tehnic sau staționare.

În înțelegerea noastră, conform legislației curente (p. 2, art. 5, Legea nr. 166 din 21.09.17), nu ar trebui să existe vreo diferențiere între munca la birou și munca la domiciliu, prin urmare, tichetele de masă urmează a fi acordate pentru zilele efectiv lucrate, fără a se ține cont de locul unde aceștia activează.

Mai mult, în cazul muncii la domiciliu, stabilită, în unele cazuri, prin acord suplimentar la contractul individual de muncă, schimbarea locului de muncă nu implică schimbarea regimului timpului de muncă. Prin urmare, dacă părțile nu au stabilit expres reducerea zilei de muncă sub 4 ore și angajatorul duce evidența timpului de muncă la domiciliu, nu există temei pentru a nu include timpul de muncă la domiciliu în zile efectiv lucrate.

Totodată, în legătură cu acordarea tichetelor pentru perioada de șomaj tehnic, vă rugăm să atrageți atenția la conceptul stabilit de Biroul Național de Statistică pentru „timpul efectiv lucrat”, care se calculează în ore-om, dar trebuie să fie utilizat la includerea acestor ore în zilele efectiv lucrate – „*cuprinde timpul lucrat în cadrul programului normal de lucru stabilit prin contractul colectiv de muncă și timpul suplimentar, în zilele lucrătoare peste programul normal de lucru, și în zilele de repaus săptămânal, sărbători legale și alte zile nelucrătoare. Se exclud din timpul efectiv lucrat: zilele libere și sărbătorile legale, pauzele de masă, concediile de odihnă, concediile de boală, întreruperi ale lucrului neimputabile salariatilor etc.*” Șomajul tehnic nu este imputabil salariatilor, deci nu se include în timpul efectiv lucrat. Deoarece nici Legea cu privire la tichetele de masă și nici Hotărârea Guvernului nr. 227/2018 nu reglementează alt mod de determinare a „zilelor efectiv lucrate”, se aplică conceptul stabilit de BNS, ceea ce duce la lipsa bazei de referință pentru calcularea tichetelor de masă și, implicit, la imposibilitatea de aplicare a acestora.

Am aprecia mult o confirmare din partea Dumneavoastră a abordării enunțate mai sus. Adițional, am fi recunoscători pentru o clarificare și pentru următoarele aspecte:



- care ar fi baza de acordare în luna curentă în situația în care pe parcursul lunii precedente salariații s-au aflat în regim de șomaj tehnic / staționare, și
- dacă acestea urmează să fie deductibile / neimpozabile cu impozitul pe venit și primele de asigurare de asistență medicală în limitele aprobate (art. 7 din Legea 166/2017).

De asemenea, o întrebare importantă este și modul în care modificările în legislație afectează **aplicarea tichetelor de masă angajaților din parcurile IT (6)**.

Legislația nu prevede în mod expres dacă rezidenții Parcului IT, având o altă abordare fiscală, sunt obligați să calculeze contribuții de asigurări sociale de stat din valoarea tichetelor de masă.

Am aprecia o confirmare expresă a acestui fapt și din partea Dvs.

Vă rog să o considerați pe Veronica Sirețeanu, Policy Manager în calitate de persoană de contact din partea AmCham Moldova (veronicasireteanu@amcham.md sau 079269119) pentru ulterioara interacțiune la acest subiect.

Vă mulțumim pentru colaborare și vă îndemnăm să ne contactați pentru orice informații adiționale.

Cu respect,

Mila Malairău

Director Executiv

A.P. „Camera de Comerț Americană din Moldova”