



Nr. 569/25.01.2023

**Către,**

**MINISTERUL FINANȚELOR**

**Adresa:** B-dul Libertății nr.16, sectorul 5, cod 050706, București

**În atenția:**

**Domnului ADRIAN CÂCIU - Ministrul finanțelor**

**Domnului ALIN CHITU - Secretar de stat**

În urma realizării unor constatări practice a efectelor produse de unele modificări aduse Codului fiscal, prin OG nr.16/2022, care au aplicabilitate de la 1 ianuarie 2023, vă supunem atenției, de această dată, pe cele generate de introducerea plafonului global de 33% din salariul de bază, cu aplicare lunară, asupra unor venituri neimpozabile în limita unui plafon anual, stabilit, de asemenea, prin Codul fiscal.

Prevederile de bază în discuție, sunt cele de la art. 76 alin. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, CAPITOLUL III - Venituri din salarii și asimilate salariilor, Titlul IV – Impozit pe venit, cu mențiunea ca prevederi similare de stabilire a unui al doilea plafon lunar netabil de 33% se regăsesc simetric și la capitolele de contribuții sociale.

Astfel, cităm în prealabil aceste prevederi, pentru a facilita analiza lor:

*„(4<sup>1</sup>) Următoarele venituri cumulate lunar nu reprezintă venit impozabil în înțelesul impozitului pe venit, în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat sau din soldalunară/salariul lunar acordată/acordat potrivit legii:*

- a) prestațiile suplimentare primite de salariați în baza clauzei de mobilitate potrivit legii, altele decât cele prevăzute la alin. (2) lit. k), în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizația de delegare/detașare, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;*
- b) contravaloarea hranei acordate de către angajator pentru angajații proprii, persoane fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în alte situații decât cea prevăzută la alin. (4) lit. c), astfel cum este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern, în limita valorii maxime, potrivit legii, a unui tichet de masă/persoană/zi, prevăzută la data acordării, în conformitate cu legislația în vigoare. La stabilirea plafonului lunar neimpozabil nu se iau în calcul numărul de zile din luna în care persoana fizică desfășoară activitate în regim de telemuncă sau muncă la domiciliu sau se află în concediu de odihnă/medical/delegare. Prin hrană se înțelege hrana preparată în unități proprii sau achiziționată de la unități specializate. Prevederile nu sunt aplicabile angajaților care beneficiază de tichete de masă, în conformitate cu legislația în vigoare;*
- c) cazarea și contravaloarea chiriei pentru spațiile de cazare/de locuit puse de către angajatori la dispoziția angajaților proprii, persoane fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă sau în*

regulamentul intern, în limita unui plafon neimpozabil de 20% din salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată/lună/persoană, în următoarele condiții:

- (i) angajatul, soțul/soția acestuia nu dețin o locuință în proprietate personală sau în folosință în localitatea în care își desfășoară activitatea;
- (ii) spațiul de cazare/de locuit se află în unitățile proprii, inclusiv de tip hotelier sau într-un imobil închiriat în acest scop de la o terță persoană, de către angajator;
- (iii) contractul de închiriere dintre angajator și terță persoană este încheiat în condițiile legii;
- (iv) plafonul neimpozabil se acordă unuia dintre soți, în cazul în care ambii soți desfășoară activitate în aceeași localitate, la același angajator sau la angajatori diferiți, pe baza declarației pe propria răspundere a acestuia.

La determinarea plafonului de 20% din salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se ia în calcul valoarea cea mai mică a salariului minim brut pe țară, în vigoare în luna pentru care se acordă avantajele.

Verificarea îndeplinirii condițiilor se efectuează pe baza documentelor justificative și constituie responsabilitatea angajatorului;

d) **contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru angajații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă, regulamentul intern, sau primite în baza unor legi speciale și/sau finanțate din buget, în limita unui plafon anual, pentru fiecare angajat, reprezentând nivelul unui câștig salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul în care au fost acordate;**

e) **contribuțiile la un fond de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele reprezentând contribuții la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană;**

f) **primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajator pentru angajații proprii, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro, pentru fiecare persoană;**

g) **sumele acordate angajaților care desfășoară activități în regim de telemuncă pentru susținerea cheltuielilor cu utilitățile la locul în care angajații își desfășoară activitatea, precum electricitate, încălzire, apă și abonamentul de date, și achiziția mobilierului și a echipamentelor de birou, în limitele stabilite de angajator prin contractul de muncă sau regulamentul intern, în limita unui plafon lunar de 400 lei corespunzător numărului de zile din luna în care persoana fizică desfășoară activitate în regim de telemuncă. Sumele sunt acordate fără necesitatea de prezentare a documentelor justificative.**

(4<sup>2</sup>) *Ordinea în care veniturile prevăzute la alin. (4<sup>1</sup>) se includ în plafonul lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat sau din solda lunară/salariul lunar acordată/acordat potrivit legii se stabilește de angajator.*”

Constatăm că prin conținutul art. 76 alin. (4<sup>1</sup>) are loc o a doua plafonare la stabilirea bazei de impozitare, de această dată lunară, a unor venituri salariale deja plafonate anual la stabilirea bazei de

impozitare, cum este cazul celor menționate la literele **d, e și f**. Dubla plafonare a unor venituri de natură salarială creează neclarități și dificultăți majore în calculul efectiv al salariilor și obligațiilor bugetare aferente, având în vedere nivelul de prelucrare, dar și volumul de informații necesare. În același timp, această abordare ne conduce la concluzia că, de fapt prin dubla plafonare, s-a dorit în realitate diminuarea mascată a valorii neimpozabile a veniturilor de natură salarială, stabilită anterior prin Codul fiscal, mai sus menționate.

Având în vedere plafonarea în cascadă a sumelor prevăzute la art.76 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul Fiscal și, de asemenea, faptul că plafonul individual, de exemplu, pentru pensia facultativă suportată de entitate este unul anual, pot exista situații în care întreaga sumă din luna de calcul încadrată în plafonul individual (dar care este unul anual) devine taxabilă ca urmare a aplicării plafonului lunar global de 33% din salariul tarifar de încadrare.

Menționăm că efectele aplicării prevederilor art. 76 alin (4<sup>1</sup>) generează valori considerabile de venituri neimpozabile în raport cu plafonul anual, care se transformă în venituri impozabile prin aplicarea plafonului lunar de 33%, în special în cazul angajaților cu venituri salariale mici, dar și în cazul celor cu venituri salariale mari.

Pentru a exemplifica afirmațiile noastre, prezentăm în cele ce urmează, următorul caz practic:  
Salariat cu un salariu tarifar de încadrare de 15.000 lei, are următoarele avantaje dublu plafonate, potrivit actualei prevederi, în luna ianuarie 2023:

- decontare servicii turistice 6.789 lei, din care:
  - 6.789 lei (valoarea câștigului salarial mediu brut)
  - suma peste plafonul anual individual – 0
- pensie facultativă suportată de entitate - 2.000 lei
  - suma aferentă plafonului anual individual 2.000 LEI (400 eur \* 5 lei/eur)
  - suma peste plafonul anual individual - 0

De menționat este faptul că în practică atât pensiile facultative, cât și primele de asigurare voluntară nu se plătesc de către angajatori în rate lunare, ci o singură dată anual. De asemenea, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, este suportată de către angajator nu lunar, ci o singură dată în luna în care salariatul este în concediu de odihnă, doar pe bază de documente justificative.

În această situație, suma totală a veniturilor supuse plafonării de 33% din salariul tarifar de încadrare este 8.789lei (6.789 lei servicii turistice + 2.000 lei pensie facultativă).

Plafonul de 33% din salariul tarifar de încadrare este de  $33\% * 15.000 = 4.950$  lei.

**Astfel, rezultă că diferența de 3.839 este sumă impozabilă finală, prin depășirea plafonului de 33% din salariul tarifar de încadrare, cu toate că această diferență se încadrează în plafoanele anuale.**

Ordinea de impozitare stabilită de angajator este:

1. Pensie facultativă suportată de angajator – 2.000 lei
2. Decontare servicii turistice – 1.839 lei diferența până la suma totală impozabilă de 3.839 lei.

În această situație se poate observa că întreaga sumă aferentă pensiei facultative devine impozabilă în luna ianuarie 2023, deși a fost respectat plafonul anual de 400 Euro. Având în vedere că în prima lună



s-a depășit plafonul lunar de 33% și ca urmare, întreaga sumă a fost taxată, salariatul nu a beneficiat de plafonul neimpozabil de 400 euro, care este însă unul anual.

În aceste condiții, evident că se pune problema, dacă în luna februarie se va reporta suma de 400 euro sau se consideră că venitul neimpozabil în limita plafonului de 400 euro a fost acordat în luna ianuarie și orice sumă acordată începând cu luna februarie va fi taxată?

În textul Codului fiscal, nu am identificat prevederi privind posibilitatea de reportare a sumelor care depășesc plafonul de 33% în cursul anului sau prevederi privind o regularizare anuală, cel puțin în cazul acestor avantaje acordate în limita unui plafon anual deja prevăzut de lege. Astfel că, răspunsul la această întrebare este probabil unul negativ, iar în acest caz, constatăm că prin a doua plafonare impusă de prevederile art. 76 alin (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se anulează efectiv neimpozitarea veniturilor în limita plafoanelor anuale stabilite anterior de aceeași lege.

Având în vedere efectele inadmisibile, de anulare indirectă a unor drepturi ale contribuabililor existente și menținute în lege, precum și celelalte dificultăți de ordin tehnic generate în aplicare de introducerea prevederilor art. 76 alin. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal prin OG nr. 16/2022, propunem modificarea acestui alineat, pentru care am identificat următoarele două variante care pot fi luate în analiză:

a) Menținerea plafonării de 33% din salariul de bază doar pentru veniturile menționate la art. 76 alin. (4<sup>1</sup>) lit. a), b), c) și g), pentru care plafonul individual este unul lunar, și eliminarea din plafonul global de 33% din salariul de bază pentru veniturile menționate la art. 76 alin. (4<sup>1</sup>) lit. d), e) și f), pentru care plafonul individual este unul anual.

Sau

b) Aplicarea plafonării de 33% anual, în luna decembrie sau în ultima lună în care există raport juridic cu angajatorul, pentru veniturile menționate la art. 76 alin. (4<sup>1</sup>) lit. d), e) și f), venituri pentru care prima plafonare este anuală.

Apreciem că varianta b) asigură doar corectarea deficiențelor tehnice de aplicare semnalate fără să elimine însă și efectul de fond al prevederii, acela de anulare implicită a dreptului anual de deducere de care beneficiază contribuabilii în limita plafonului anual stabilit în baza altor prevederi din Codul fiscal, astfel că susținem promovarea variantei a) întrucât aceasta îndeplinește atât exigențele tehnice, cât și pe cele de coerență și predictibilitate a textului legal.

Cu stimă,

**Dan Manolescu**  
**Președinte CCF**