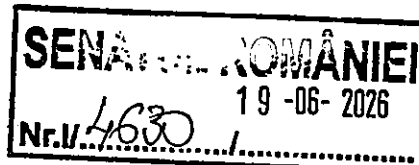


ROMÂNIA



Biroul permanent al Senatului

568 / 19 . 06 . 2026

PREȘEDINTELE ROMÂNIEI

București, iunie 2026

**Domnului Mircea ABRUDEAN
Președintele Senatului**

În temeiul articolului 77 alineatul (2) din Constituția României,
republicată,
formulez următoarea

CERERE DE REEXAMINARE

asupra

**Legii privind modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind
Codul fiscal**

La data de 02.06.2026, Parlamentul a transmis Președintelui României, în vederea promulgării, Legea privind modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (*PL-x 118/2026*). Legea instituie un regim fiscal preferențial pentru sumele acordate angajaților cu titlu de participare la profit: deductibilitate integrală la calculul impozitului pe profit, reîncadrarea acestor sume din categoria veniturilor din salarii și asimilate salariilor în categoria veniturilor din alte surse, cu excluderea lor din baza de calcul a CAS, CASS și a contribuției asiguratorii pentru muncă. Deși obiectivul declarat (stimularea participării angajaților la rezultatele economice ale întreprinderii) este unul legitim, legea prezintă vulnerabilități constituționale de fond, un impact bugetar major neacoperit de o fundamentare financiară corespunzătoare și lacune tehnico-normative.

Față de conținutul normativ al legii transmise la promulgare, apreciem că se impune reanalizarea acesteia de către Parlament, pentru motivele dezvoltate în cele ce urmează.

I. Absența fișei financiare și impactul bugetar neacoperit. Încălcarea art. 111 alin. (1) și art. 138 alin. (5) din Constituție, a art. 15 din Legea nr. 500/2002 și a art. 21 și art. 22 din Legea nr. 69/2010.

Mecanismul în vigoare prevede ca sumele primite de salariați din participarea la profit sunt calificate fără echivoc drept venituri asimilate salariilor, în temeiul art. 76 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal. Ca urmare a acestei naturi juridice, ele sunt integrate în baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii (CAS, CASS și CAM), conform art. 139 alin. (1) lit. h), art. 157 alin. (1) lit. j) și art. 220⁴ alin. (1) lit. f). Totodată, distribuirea acestor sume se realizează din profitul net contabil (deci ulterior impozitării rezultatului fiscal al companiei cu cota standard de impozit pe profit).

Mecanismul propus prin legea supusă promulgării perturbă complet această arhitectură fiscală și contabilă, generând o diminuare directă și imediată a veniturilor bugetare prin două paliere cumulate:

- Primul constă în deductibilitatea integrală a sumelor acordate ca participare la profit din baza de calcul a impozitului pe profit, în limita a 15% din profitul brut al exercițiului financiar precedent - art. 25² alin. (6) coroborat cu art. 25 alin. (3) lit. m¹). Această mutare a stimulentei din zona profitului net în zona cheltuielilor deductibile reduce direct masa impozitabilă și implicit impozitul pe profit colectat la bugetul de stat.
- Al doilea constă în exceptarea de la plata contribuțiilor sociale obligatorii (CAS și CASS) a acestor venituri, realizată prin încadrarea lor ca venituri din alte surse la art. 114 alin. (2) lit. m³) și prin introducerea scutirilor exprese la art. 142 lit. y¹) și art. 155 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal, corelată cu abrogarea prevederilor contrare de la art. 139 alin. (1) lit. h), art. 157 alin. (1) lit. j) și art. 220⁴ alin. (1) lit. f) - cu impact negativ direct asupra bugetului asigurărilor sociale de stat și al fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

Ambele paliere conduc la diminuarea veniturilor bugetare și intră în mod direct sub incidența art. 21 din Legea nr. 69/2010 privind responsabilitatea fiscal-bugetară.

Impactul bugetar are și o dimensiune structurală. Diminuarea bazei de calcul a CAS poate conduce la transferuri suplimentare de la bugetul de stat către bugetul de pensii, cu presiune asupra deficitului structural. Sub acest aspect, caracterul imperativ al fundamentării bugetare prin intermediul fișei financiare exercită o funcție preventivă esențială, destinată să preîntâmpine generarea unor dezechilibre structurale în bugetul asigurărilor sociale de stat.

Obligațiile legale nerespectate sunt clare:

Art. 15 alin. (1) din Legea nr. 500/2002 prevede că în cazul propunerilor de acte normative a căror aplicare atrage micșorarea veniturilor bugetare se va întocmi o fișă financiară care să înscrie efectele financiare asupra bugetului general consolidat pentru anul curent și următorii 4 ani, cu indicarea măsurilor de acoperire a minusului de venituri.

Art. 21 din Legea nr. 69/2010 dispune: *„În cazurile în care se fac propuneri de acte normative care conduc la diminuarea veniturilor bugetare, se va elabora fișa financiară potrivit prevederilor art. 15 din Legea nr. 500/2002, cu modificările și completările ulterioare, care trebuie să îndeplinească cel puțin una dintre următoarele condiții: a) să aibă avizul Ministerului Finanțelor Publice și al Consiliului fiscal, conform căruia impactul financiar a fost luat în calcul în prognoza veniturilor bugetare și nu afectează țintele bugetare anuale și pe termen mediu; b) să fie însoțită de propuneri de măsuri de compensare a impactului financiar respectiv, prin majorarea altor venituri bugetare.”*

Art. 22 din aceeași lege prevede că actele normative care intră sub incidența art. 21 se adoptă concomitent cu măsurile compensatorii propuse de inițiator și avizate de Guvern. Legea a fost adoptată fără ca niciuna dintre condițiile alternative ale art. 21 să fie îndeplinită și fără măsuri compensatorii concomitente.

Curtea Constituțională a statuat constant că adoptarea unor inițiative legislative cu impact bugetar semnificativ în absența fișei financiare și a unui dialog real între Parlament și Guvern contravine art. 111 alin. (1) și art. 138 alin. (5) din Constituție:

– Decizia nr. 22 din 20 ianuarie 2016, paragraful 58 (publicată în M.Of. nr. 160 din 2 martie 2016): Curtea a reținut că *„întrucât potrivit*

jurisprudenței sale (...) nu are competența să se pronunțe cu privire la caracterul suficient al resurselor financiare, rezultă că aceasta are doar competența de a verifica, prin raportare la art. 138 alin. (5) din Constituție, dacă pentru realizarea cheltuielii bugetare a fost indicată sursa de finanțare(...)”. Această verificare se realizează prin raportare la prevederile art. 15 din Legea nr. 500/2002 și ale art. 15 (când implică creștere de cheltuieli), respectiv art. 21 (când implică o scădere a veniturilor la buget) din Legea nr. 69/2010, care stabilesc obligația de întocmire a fișei financiare.

În cazul legii supuse reexaminării este incidentă cea de-a doua ipoteză, prin ambele mecanisme fiscale instituite. Deductibilitatea integrală a sumelor acordate cu titlu de participare la profit - art. 25² alin. (6) - reduce baza de calcul a impozitului pe profit și, pe cale de consecință, impozitul colectat la bugetul de stat. Excluderea aceluiași sume din baza de calcul a CAS, CASS și a contribuției asiguratorii pentru muncă produce o diminuare suplimentară și distinctă a veniturilor la bugetul asigurărilor sociale de stat și la fondul național unic de asigurări sociale de sănătate. Ambele efecte reprezintă scăderi de venituri bugetare în sensul art. 21 din Legea nr. 69/2010, ceea ce năștea în sarcina inițiatorilor obligația elaborării fișei financiare în una dintre cele două forme alternative prevăzute de acest articol - obligație neîndeplinită în nicio etapă a procedurii legislative.

– Decizia nr. 643 din 24 septembrie 2020, (publicată în M.Of. nr. 978 din 23 octombrie 2020) paragrafele 71 și 72: „ (...)în ceea ce privește legea supusă prezentului control de constituționalitate, în procedura de legiferare nu a fost solicitată fișa financiară de către inițiatorii propunerii legislative. Neîndeplinirea obligației solicitării fișei financiare conduce, în mod firesc, la concluzia că la adoptarea legii s-a avut în vedere o sursă de finanțare generală și lipsită de un caracter obiectiv și real, astfel că au fost încălcate prevederile constituționale cuprinse în art. 138 alin. (5) referitoare la stabilirea sursei de finanțare. Ca atare, cheltuielile preconizate prin textele de lege criticate grevează asupra bugetului de stat, adoptarea lor ar fi fost posibilă doar după stabilirea sursei de finanțare în condițiile Legii fundamentale și după solicitarea fișei financiare de la Guvern.

72. Neîndeplinirea obligației inițiatorilor legii de a solicita Guvernului fișa financiară, conform art. 138 alin. (5) din Constituție coroborat cu art. 15 alin. (2) din Legea nr. 500/2002, conduce la concluzia că între Parlament

și Guvern nu a existat un dialog real cu prilejul adoptării legii supuse controlului, iar Parlamentul a decis asupra majorării unor cheltuieli bugetare întemeindu-se pe o sursă de finanțare lipsită de un caracter obiectiv și efectiv”.

Este de subliniat că, față de legea adoptată, Guvernul și-a exprimat doar formal punctul de vedere negativ. Dialogul prevăzut de art. 111 alin. (1) din Constituție implică esențial atât punctul de vedere al Guvernului, cât și fișa financiară (condiție expres prevăzută de lege), acestea fiind două documente distincte, cu regim juridic și finalități diferite. Or, fișa financiară în sensul art. 15 din Legea nr. 500/2002 nu a fost nici solicitată și nici elaborată.

II. Deficiențe de tehnică legislativă și incoerențe normative

La art. I pct. 3 din legea supusă reexaminării, cu referire la dispoziții din Codul fiscal, se prevede că: *„La articolul 76 alineatul (2), litera e) se abrogă.”*, la pct. 6 se prevede că: *„La articolul 139 alineatul (1), litera h) se abrogă.”*, la pct. 9 se prevede că: *„La articolul 157 alineatul (1), litera j) se abrogă.”*, iar la pct. 10 se prevede că: *„La articolul 220⁴ alineatul (1), litera f) se abrogă.”*

Din ansamblul acestor abrogări rezultă intenția legiuitorului de a exclude din categoria veniturilor din salarii sau asimilate salariilor suma reprezentând 15% acordată angajaților cu contract individual de muncă cu titlu de participare la profit. Recalificarea din rațiuni de politică fiscală a naturii juridice a acestor venituri va genera, însă, **incertitudini** cu privire la cel puțin două materii conexe: dreptul procesual civil și dreptul muncii.

Chiar dacă s-a înțeles ce a dorit legiuitorul să obțină cu această soluție legislativă, considerăm că nu pot fi ignorate consecințele multiple, din diverse alte materii, pe care le are această nouă viziune asupra a ceea ce se poate numi *„participarea salariaților la profit”*.

Aceste consecințe trebuie analizate de Parlament și corelate cu reglementarea nou introdusă în Codul fiscal, pentru ca noua viziune asupra acestei părți din veniturile angajaților să aibă stabilit un regim juridic unitar și în celelalte domenii ale relațiilor sociale pe care le intersectează. În sens contrar, vor apărea interpretări contradictorii asupra naturii juridice a acestor sume de bani, fapt de natură a afecta calitatea legii, al cărei conținut

se impune a fi clar și previzibil. Astfel, izvorul venitului din participarea la profit va fi, în mod exclusiv și necesar, contractul individual de muncă - condiție impusă expres la art. 25² alin. (1) și alin. (3) lit. c) din legea supusă reexaminării. Apreciem că, recalificarea exclusiv din perspectivă fiscală a unui venit ca reprezentând „*venit din alte surse*” nu este susceptibilă, prin ea însăși, a altera natura raportului juridic generator (sursa), care este și va rămâne un raport juridic de dreptul muncii. Or, din această perspectivă, noua soluție legislativă nu se va corela cu normele de dreptul muncii - art. 160 și art. 161 din Legea nr. 53/2003 - și cu normele de drept procesual civil - art. 448 - executarea provizorie de drept, art. 729 - limitele de urmărire silită, art. 781- obiectul popririi și art. 865 - ordinea de preferință la distribuire din Codul de procedură civilă - în condițiile în care legea supusă reexaminării nu operează nicio modificare a acestor din urmă acte normative.

Legea supusă reexaminării condiționează acordarea venitului din participarea la profit de cumulul următoarelor elemente, prevăzute la art. 25² alin. (3) lit. c): existența unui contract individual de muncă cu același angajator; o vechime neîntreruptă de minimum 24 de luni, calculată la data plății; absența calității de acționar, asociat sau administrator în ultimii 5 ani. Niciuna dintre aceste condiții nu poate fi întrunită în afara unui raport de muncă preexistent, neexistând nicio ipoteză în care venitul să poată fi acordat unui terț fără legătură contractuală cu angajatorul. „*Venitul din alte surse*” nu va reprezenta o liberalitate, nu va fi consecința unui act unilateral discreționar și nu va izvorî dintr-un raport juridic distinct de cel de muncă.

În realitate, noua soluție legislativă propune o recalificare fiscală, ce nu reprezintă altceva decât o ficțiune juridică cu scop strict fiscal. Prin art. 114 alin. (2) lit. m³) Cod fiscal, nou introdus prin art. I pct. 4 din legea supusă reexaminării, se definește suma reprezentând 15% acordată angajaților cu contract individual de muncă cu titlu de participare la profit ca „*venit din alte surse*”, exclus din categoria veniturilor din salarii. Scopul acestei calificări este exclusiv reducerea sarcinii fiscale și parafiscale, prin: excluderea din baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii - ca efect al abrogării art. 139 alin. (1) lit. h) și art. 157 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal; impozitarea cu 10% prin reținere la sursă, conform art. 115 alin. (1) lit. a) din același act normativ, fără obligații de declarare și calcul complexe în sarcina salariatului. Recalificarea fiscală - a unor venituri care în prezent sunt calificate ca venituri din salarii sau asimilate salariilor - va produce,

însă, efecte exclusiv în planul fiscal. Ea nu creează un raport juridic nou, nu modifică izvorul obligației angajatorului și nu stinge legătura indisolubilă dintre venit și contractul individual de muncă.

Pe de altă parte, art. 160 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 definește salariul ca incluzând „salariul de bază, indemnizațiile, sporurile, precum și alte adaosuri”. Sintagma „alte adaosuri” este suficient de largă pentru a absorbi orice sumă plătită de angajator angajatului în baza raportului juridic de muncă.

Noua soluție legislativă nu modifică Codul muncii și nu exclude expres venitul din participarea la profit din categoria „alte adaosuri”. Va rezulta, așadar, o contradicție normativă simultană, în sensul că același venit - cu izvor raportul juridic de muncă - va putea fi considerat, concomitent, „adaos salarial” în sensul Codului muncii, dar și „venit din alte surse” în sensul Codului fiscal, iar legea supusă reexaminării nu conține nicio normă de soluționare a acestei necorelări. Totodată, potrivit art. 161 din Codul Muncii: „Salariile se plătesc înaintea oricăror alte obligații bănești ale angajatorilor”, regulă a cărei respectare antrenează unele necorelări pe planul dreptului procesual civil, în ceea ce privește executarea silită a obligațiilor ce au în vedere astfel de sume. Altfel spus, necorelarea noii soluții legislative cu definiția legală a salariului, consacrată de art. 160 din Codul muncii, este de natură a antrena interpretări și aplicări diferite, cu importante consecințe în ceea ce privește executarea silită ca instituție de drept procesual civil.

1. Potrivit art. 448 alin. (1) pct. 2 și alin. (2) din Codul procedură civilă: „(1) Hotărârile primei instanțe sunt executorii de drept când au ca obiect: (...) 2. plata salariilor sau a altor drepturi izvorâte din raporturile juridice de muncă, precum și a sumelor cuvenite, potrivit legii, șomerilor; (...) (2) Executarea hotărârilor prevăzute la alin. (1) are caracter provizoriu.”

Dacă venitul din participarea la profit este calificat ca adaos salarial (deci drept izvorât din raportul de muncă), hotărârea de primă instanță care obligă angajatorul la plata acestuia devine executorie de drept, fără a mai fi necesară o cerere separată de executare provizorie judecătorească. Consecința practică este semnificativă pentru angajator, respectiv - executarea se poate porni imediat după pronunțare, inclusiv prin poprire pe conturile societății.

Dacă venitul nu va fi considerat salariu ori drept izvorât din raportul de muncă în sens strict, hotărârea primei instanțe privind plata acestuia nu va fi executorie de drept. Creditorul (salariatul) trebuie să solicite executarea provizorie judecătorească sau să aștepte rămânerea definitivă a hotărârii. Aceasta reprezintă o diferență procedurală majoră față de prima ipoteză, întrucât executarea provizorie judecătorească se acordă la cerere, instanța putând impune o cauțiune, spre deosebire de cea de drept, care operează *ope legis*.

2. Art. 729 alin. (1) din Codul de procedură civilă stabilește limite de urmărire pentru „*salariile și alte venituri periodice... destinate asigurării mijloacelor de existență*”.

În ipoteza în care venitul din participarea la profit va fi considerat ca reprezentând „*alte adaosuri*” și, implicit „*salariu*” în sens larg, urmărirea silită a acestuia va fi supusă limitelor de la art. 729, respectiv: urmărire până la 1/2 din venitul lunar net pentru obligații de întreținere; urmărire până la 1/3 din venitul lunar net pentru alte datorii; protecție specială sub nivelul salariului minim net. Pe de altă parte, venitul din participarea la profit nu va fi un venit periodic lunar, ci unul anual sau interimar (art. II alin. (2) din lege permite acordarea și în cursul exercițiului financiar pe baza situațiilor interimare). Aplicarea limitelor din art. 729 - concepute pentru venituri periodice destinate asigurării mijloacelor de existență - la un venit cu caracter neperiodic și facultativ ridică o dificultate de interpretare. Instanțele ar putea fie să aplice limitele *pro rata temporis* (raportat la venitul lunar echivalent), fie să le ignore pe motiv că venitul nu este destinat asigurării mijloacelor de existență.

În ipoteza în care venitul din participarea la profit va fi considerat ca reprezentând venit din alte surse (nu salariu), limitele din art. 729 nu se aplică automat. Urmărirea silită a acestui venit, odată achitat salariatului și ajuns în patrimoniul său, se face după regulile generale ale executării silite mobiliare sau prin poprire, fără plafonare la 1/3 ori 1/2 din venit.

3. Art. 781 alin. (5) lit. c) din Codul de procedură civilă exceptează de la executarea silită prin poprire „*sumele aferente plății drepturilor salariale viitoare, pe o perioadă de 3 luni de la data înființării popririi*”.

Dacă venitul din participarea la profit va fi calificat ca drept salarial, „*sumele aferente plăților drepturilor salariale viitoare, pe o perioadă de*

3 luni de la data înființării popririi” vor fi exceptate de la executare silită prin poprire. Această protecție temporară ar opera și în privința sumelor destinate plății participării la profit dacă acestea sunt deja alocate în conturile angajatorului.

Pe de altă parte, dacă venitul din participarea la profit va fi calificat ca reprezentând venit din alte surse, protecția temporară de 3 luni pentru „*sumele aferente plăților drepturilor salariale viitoare*” nu va opera. Sumele alocate plății acestuia în conturile angajatorului pot fi poprite imediat, fără perioada de grație de 3 luni.

4. Art. 865 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură civilă acordă rang preferențial creanțelor reprezentând „*salarii și alte datorii asimilate acestora*”.

Art. 865 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură civilă acordă rang preferențial creanțelor reprezentând salarii și alte datorii asimilate acestora, situându-le înaintea creanțelor fiscale de la lit. e), a împrumuturilor de stat de la lit. f) și a creanțelor bancare sau comerciale de la lit. h). Această ierarhie reflectă o opțiune de politică legislativă ce are în vedere faptul că salariatul este un creditor vulnerabil, a cărui creanță izvorăște din muncă prestată, nu din capital avansat, și care merită protecție prioritară față de creditorii de natură patrimonială.

Dacă venitul din participarea la profit va fi calificat drept adaos salarial în sensul art. 160 din Codul muncii, creanța salariatului care nu l-a primit se va înscrie la rangul lit. c) și beneficiază de această protecție. În concurs cu creditorii fiscali sau bancari ai unui angajator executat silit ori aflat în insolvență, salariatul este preferat, iar șansele sale concrete de recuperare sunt semnificativ mai mari.

Dacă, dimpotrivă, venitul va fi calificat drept venit din alte surse, creanța corespunzătoare nu mai poate fi asimilată unui drept salarial și nu se mai încadrează la lit. c). În absența unui rang special, ea cade la lit. j) - categoria reziduală a „*altor creanțe*”- cel mai slab rang din întreaga ierarhie, după creanțele fiscale, împrumuturile de stat, despăgubirile pentru proprietatea publică și creanțele bancare. Practic, salariatul devine un creditor ordinar, fără niciun privilegiu față de creditorii comerciali sau financiari ai angajatorului.

Această consecință contrazice rațiunea declarată a legii, care urmărește îmbunătățirea poziției economice a angajaților. Mecanismul de

participare la profit este conceput ca un instrument de recompensare a muncii și de fidelizare a salariaților, nu ca o distribuire de dividende deghizată. Or, prin omisiunea de a corela calificarea fiscală cu regimul procesual civil, legea produce, în scenariul executării silite sau al insolvenței angajatorului, exact efectul invers celui urmărit. Altfel spus, salariatul căruia nu i s-a plătit participarea la profit este tratat mai rău decât un salariat căruia nu i s-a plătit salariul de bază, deși ambele creanțe izvorăsc din același raport de muncă și din aceeași logică de protecție a celui care muncește.

Instanța chemată să aplice art. 448 alin. (1) pct. 2, art. 729, art. 781 alin. (5) lit. c) sau art. 865 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură civilă în litigii privind venitul din participarea la profit va trebui să aleagă între două criterii de calificare, respectiv: fie criteriul naturii raportului juridic generator, fie criteriul calificării fiscale.

Primul criteriu conduce la asimilarea venitului din participarea la profit drepturilor salariale în toate planurile, inclusiv procesual, pe temeiul că izvorul său exclusiv este contractul individual de muncă.

Al doilea criteriu ar însemna că ficțiunea fiscală introdusă prin Codul fiscal migrează și produce efecte în dreptul procesual civil, calificând venitul drept „*venit din alte surse*” și în fața instanței de executare. Or, acest al doilea criteriu nu are niciun suport textual în Codul de procedură civilă. Art. 448, art. 729, art. 781 alin. (5) lit. c) și art. 865 nu definesc noțiunea de „*salariu*” sau sintagma „*drepturi izvorâte din raporturile de muncă*” prin trimitere la Codul fiscal și nici nu conțin nicio normă de recepție a calificărilor fiscale. Ele operează cu noțiuni autonome de drept procesual civil, a căror semnificație se determină prin raportare la natura raportului juridic din care izvorăște creanța, nu prin raportare la regimul fiscal pe care legiuitorul a ales să îl atribuie venitului respectiv într-un act normativ distinct.

A admite că o calificare fiscală poate modifica, implicit și fără normă de trimitere expresă, regimul procesual civil al unei creanțe înseamnă a accepta că o reglementare specială dintr-o ramură de drept poate restructura, pe cale de consecință, instituții fundamentale ale dreptului procesual, fără ca legiuitorul să fi prevăzut sau urmărit acest efect. Principiul *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, coroborat cu principiul interpretării sistematice și cu cel al efectului util al normei procesuale, impune ca noțiunile din Codul de procedură civilă să fie

interpretate autonom, în raport cu substanța raportului juridic, nu în raport cu eticheta fiscală aplicată venitului de o reglementare exterioară. Aplicat la cazul de față, acest principiu conduce la concluzia că venitul din participarea la profit - al cărui izvor unic este raportul de muncă, al cărui beneficiar poate fi exclusiv salariatul și care nu poate fi dissociat de contractul individual de muncă fără a-și pierde orice rațiune - trebuie tratat, în planul Codului de procedură civilă, ca drept izvorât din raportul de muncă.

Problema este că absența unei norme de corelare în cuprinsul legii analizate nu garantează această soluție și face previzibilă o practică judiciară neunitară. Unele instanțe vor urma logica autonomiei noțiunilor procesuale și vor aplica regimul salarial; altele vor prelua calificarea fiscală ca punct de plecare și vor trata creanța ca ordinară. Divergența nu este ipotetică - ea are consecințe patrimoniale directe și concrete pentru salariații aflați în concurs cu alți creditori ai angajatorului, mai ales în contextul executării silite sau al insolvenței.

Față de cele de mai sus, legea transmisă la promulgare instituie o ficțiune fiscală ce ar putea fi justificată economic, dar incomplet racordată la sistemul juridic în ansamblul său. Calificarea venitului din participarea la profit ca „*venit din alte surse*”, în condițiile în care izvorul său este exclusiv raportul de muncă, creează o fractură normativă cu efecte concrete în planul executării silite și al distribuirii sumelor rezultate din executare - efecte care contravin rațiunii declarate a legii supuse reexaminării și care dezavantajează tocmai categoria pe care legea pretinde că o protejează.

*

**

O perspectivă distinctă, care amplifică problemele deja identificate, privește competența materială a instanțelor chemate să soluționeze litigii generate de neplata sau plata necorespunzătoare a venitului din participarea la profit.

Art. 266 din Codul muncii stabilește că jurisdicția muncii are ca obiect „*soluționarea conflictelor de muncă cu privire la încheierea, executarea, modificarea, suspendarea și încetarea contractelor individuale sau, după caz, colective de muncă*”, iar art. 269 alin. (1) din același cod stabilește că aceste cauze se soluționează în primă instanță de tribunal. Criteriul determinant în jurisprudența instanțelor de dreptul

muncii pentru calificarea unui litigiu ca fiind conflict de muncă nu este natura sau denumirea creanței, ci izvorul raportului juridic din care aceasta decurge.

Din această perspectivă, venitul din participarea la profit, astfel cum este reglementat la art. 25² din legea supusă reexaminării, prezintă toate caracteristicile unui drept izvorât din raportul de muncă. El nu poate fi acordat decât unui salariat cu contract individual de muncă în derulare, este condiționat de o vechime neîntreruptă în cadrul aceluiași raport de muncă, este calculat și plătit de angajator în calitate sa de parte a raportului de muncă și este exclus explicit pentru acționari, asociați și administratori - tocmai pentru că, în absența calității de salariat, raportul juridic nu mai este unul de muncă. Prin urmare, litigiul privind neplata sa decurge din raportul de muncă și se încadrează în definiția de la art. 266 din Codul muncii, indiferent de calificarea fiscală atribuită venitului.

Problema apare însă din dihotomia creată de noua soluție legislativă, care oferă angajatorului pârât un argument textual aparent solid pentru a contesta această calificare. Acesta poate invoca faptul că venitul este „*din alte surse*” potrivit art. 114 alin. (2) lit. m³) din Codul fiscal, că nu este prevăzut în contractul individual de muncă sau în contractul colectiv, ci decurge dintr-o normă fiscală autonomă, și că, prin urmare, litigiul nu privește drepturi rezultate din desfășurarea raporturilor de muncă în sensul art. 266 din Codul muncii, ci o creanță de drept comun. Dacă această calificare este primită de instanță, competența aparține judecătoriei sau tribunalului în complet de drept comun, nu completului specializat de litigii de muncă, cu consecințe procedurale imediate și semnificative pentru salariat.

Concret, în afara cadrului jurisdicției muncii nu se vor aplica regulile procedurale speciale care protejează salariatul în procesul de dreptul muncii. Sarcina probei nu se va mai inversa în favoarea sa, scutirea de taxă judiciară de timbru prevăzută de art. 270 din Codul muncii nu va mai opera, astfel că salariatul reclamant va fi obligat la plata taxei de timbru calculate la valoarea pretențiilor - o barieră economică reală în cazul unor sume semnificative. Termenul special de prescripție de 3 ani prevăzut de art. 268 alin. (1) lit. c) din Codul muncii pentru drepturile salariale neacordate lasă locul termenului general de drept comun. În plus, executarea provizorie de drept în temeiul art. 448 alin. (1) pct. 2 din Codul de procedură civilă devine din nou incertă, din motivele deja analizate.

Chiar și în ipoteza în care instanța se declară competentă ca instanță de litigii de muncă, salariatul reclamant se confruntă cu o problemă de fond privind temeiul acțiunii, care este poate mai gravă decât cea de competență. Art. 25² din legea transmisă la promulgare nu creează o obligație contractuală a angajatorului față de salariat - creează o facilitate fiscală de care angajatorul poate beneficia dacă alege să acorde participarea la profit. Alineatul (1) folosește sintagma „*pot acorda*”, nu „*sunt obligați să acorde*”, ceea ce înseamnă că acordarea rămâne o decizie discreționară a angajatorului.

Consecințele acestei opțiuni legislative sunt directe. Dacă angajatorul nu acordă deloc participarea la profit, salariatul nu are o creanță exigibilă pe care să o valorifice în instanță, întrucât nu există o obligație legală de a acorda, ci doar o facilitate fiscală opțională. Dacă angajatorul acordă participarea, dar diferențiază cuantumul între salariați, litigiul privind criteriile de diferențiere se va judeca exclusiv prin raportare la regulamentul intern sau la decizia organului de conducere menționată la art. 25² alin. (5), nu la o normă legală imperativă - ceea ce reduce semnificativ posibilitățile de contestare. Dacă angajatorul acordă participarea sub plafonul maxim, salariatul nu are dreptul să conteste cuantumul în instanță, întrucât nu există un drept subiectiv la un anumit cuantum, ci doar o limită superioară pe care angajatorul nu o poate depăși. Practic, singurul litigiu cu temei juridic cert este cel privind neplata unei sume deja stabilite și comunicate salariatului sau cel privind reîncadrarea fiscală a sumei care excedează plafonul în temeiul art. 25² alin. (8) și (12). Orice alt litigiu privind participarea la profit are un temei juridic fragil, susceptibil de a fi respins ca inadmisibil sau ca lipsit de obiect.

În ansamblu, noua soluție legislativă creează o incertitudine cu trei planuri de manifestare care se suprapun și se amplifică reciproc. Primul privește competența materială, a cărei contestare de către angajator produce un efect dilatoriu cert și antrenează costuri suplimentare pentru salariat înainte ca litigiul să fie judecat pe fond. Al doilea privește pierderea beneficiilor procedurale ale jurisdicției muncii - inversarea sarcinii probei, scutirea de taxă de timbru, executarea provizorie de drept - care sunt tocmai instrumentele prin care dreptul procesual al muncii compensează dezechilibrul structural dintre salariat și angajator. Al treilea plan, și poate cel mai profund, privește absența unui drept subiectiv cert, care limitează dramatic accesul efectiv la justiție al salariatului și face ca mecanismul de

participare la profit să rămână, în plan procesual, o promisiune fără garanție juridică adecvată.

**

Art. II alin. (2) din lege trimite la norme metodologice pentru reglementarea mecanismului de recuperare sau reîncadrare fiscală a sumelor ce depășesc plafonul, fără a stabili un termen cert pentru adoptarea acestora și fără a identifica actul normativ care urmează a fi modificat. Textul adoptat nu clarifică nici dacă recuperarea se realizează de la salariați sau exclusiv prin sarcini fiscale suplimentare ale angajatorului, nici dacă reîncadrarea fiscală atrage rețineri din drepturile salariaților, aspecte relevante din perspectiva regimului special al răspunderii patrimoniale a salariaților din Codul muncii și al Convenției Organizației Internaționale a Muncii nr. 95/1949 privind protecția salariului.

III. Aspecte de natură a aduce atingere principiului egalității în drepturi, consacrat de art. 16 alin. (1) din Constituție

Reîncadrarea participării la profit în categoria veniturilor din alte surse instituie un tratament fiscal diferențiat față de celelalte venituri salariale, în absența oricărei justificări obiective și rezonabile, deși substanța economică și juridică a acestor venituri este în mod evident salarială. Venitul este acordat exclusiv persoanelor cu calitatea de salariat, este condiționat de existența și executarea contractului individual de muncă și recompensează munca prestată, izvorând direct din relația contractuală de muncă - elemente care determină apartenența sa la categoria veniturilor din salarii independent de denumirea utilizată de legiuitor. Argumentul este consolidat de norma contabilă primară: pct. 334 din Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 1802/2014 prevede: *„contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, primele din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată.”*

Participarea la profit este astfel calificată contabil ca element al remunerației muncii, indiferent de reîncadrarea sa fiscală. Conferirea unui tratament fiscal semnificativ mai favorabil - necontributiv - unor venituri al căror caracter salarial este consacrat atât prin substanța raportului juridic din care izvorăsc, cât și prin norma contabilă primară, față de toate celelalte venituri salariale, fără o justificare obiectivă și rezonabilă înscrisă în corpul legii, este incompatibilă cu principiul egalității în fața sarcinilor fiscale, consacrat de art. 16 alin. (1) din Constituție.

Venitul este acordat exclusiv persoanelor care au calitatea de salariat, este condiționat de existența și executarea contractului individual de muncă și recompensează munca prestată. Odată stabilit caracterul salarial al venitului, termenul de comparație pentru testul constituțional al egalității nu mai este o categorie abstractă de venituri, ci ansamblul persoanelor aflate în aceeași situație juridică: salariații care prestează muncă în temeiul unui contract individual de muncă și primesc o contraprestație de la angajator pentru această muncă. Toți acești salariați se află într-o situație juridică identică sub aspectul relevant - natura raportului juridic generator al venitului.

Legea supusă reexaminării instituie, în interiorul aceleiași categorii de persoane (salariații), două regimuri fiscale radical diferite pentru venituri de aceeași natură. Un salariat care primește de la angajator o sumă cu titlu de primă, bonus sau spor suportă asupra acesteia contribuția de asigurări sociale de 25%, contribuția de asigurări sociale de sănătate de 10% și impozitul pe venit de 10%, aplicate potrivit regimului veniturilor din salarii și asimilate salariilor. Un salariat care primește de la angajator aceeași sumă, cu titlu de participare la profit, suportă exclusiv impozitul de 10%, fără nicio contribuție socială.

Ambele venituri au aceeași cauză - recompensarea muncii prestate în temeiul contractului individual de muncă - și același debitor - angajatorul. Singura diferență este instrumentul juridic formal prin care angajatorul alege să efectueze plata. Criteriul de diferențiere fiscală nu este, așadar, o deosebire obiectivă de situație juridică între cei doi salariați, ci o opțiune formală aflată exclusiv la îndemâna angajatorului - adică un criteriu exterior persoanei contribuabilului și lipsit de legătură cu capacitatea sa contributivă.

Curtea Constituțională a dezvoltat o jurisprudență constantă privind egalitatea în fața legii fiscale, ale cărei repere sunt direct aplicabile speței.

Încă din primii ani de funcționare, prin Decizia nr. 6 din 25 februarie 1993, publicată în Monitorul Oficial nr. 61 din 25 martie 1993, Curtea a reținut că: „(...)o fiscalitate care se îndepărtează de la regulile general admise, cât privește baza și cotele impozabile, categoriile de venituri etc., devine o fiscalitate discriminatorie dacă introduce criteriile care afectează egalitatea în drepturi a cetățenilor. Fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni. În aceasta viziune juridică, prevederea legală care introduce un spor de impozit de 30% numai pentru o anumită categorie de funcționari este discriminatorie și contrară prevederilor art. 16 alin. (1) și art. 53 alin. (2) din Constituție.”

Raționamentul este perfect simetric aplicabil în speță, cu observația că legea analizată operează în sens invers: în loc să agraveze sarcina fiscală a unei categorii de venituri salariale, o reduce pentru o subcategorie, dar mecanismul discriminatoriu este identic, întrucât introduce un criteriu (forma juridică a plății) care afectează egalitatea în drepturi între salariați aflați în situații identice.

Prin Decizia nr. 900 din 15 decembrie 2020, publicată în Monitorul Oficial nr. 1274 din 22 decembrie 2020, Curtea a statuat la par. 94: „(...)Egalitatea în fața legii fiscale are la bază universalitatea participării la sarcini fiscale, care este un principiu specific al politicii fiscale. Potrivit dispozițiilor art. 56 alin. (1) din Constituție, toți cetățenii sunt obligați să contribuie la cheltuielile publice. Această obligație implică ideea de egalitate în fața legii fiscale, fără niciun privilegiu sau nicio discriminare.”

Prin decizia mai sus citată, Curtea a analizat instituirea unui regim de impunere paralel pentru o anumită categorie de venituri - sub o denumire diferită de cea a impozitului pe venit de drept comun, situație similară cu cea privind legea supusă reexaminării care instituie, pentru o subcategorie de venituri salariale - participarea la profit - un regim de impunere paralel cu cel aplicabil tuturor celorlalte venituri salariale, sub o denumire diferită (venituri din alte surse). Mecanismul juridic sancționat de Curte în 2020 - recalificarea formală a unei categorii de venituri pentru a-i aplica un regim fiscal derogatoriu, fără justificare obiectivă - este identic cu cel utilizat de legea analizată, cu singura deosebire că derogarea operează în favoarea, nu în defavoarea beneficiarilor.

Această deosebire nu înlătură viciul de neconstituționalitate. Principiul egalității în fața sarcinilor fiscale este încălcat deopotrivă prin agravarea discriminatorie a sarcinii unei categorii și prin scutirea privilegiată a alteia, întrucât în ambele ipoteze se rupe egalitatea de tratament între contribuabili aflați în situații identice. Privilegiul fiscal nejustificat este, în logica art. 16 alin. (1) din Constituție, care interzice deopotrivă privilegiile și discriminările la fel de neconstituțional ca sarcina discriminatorie.

Prin Decizia nr. 1394 din 26 octombrie 2010, publicată în Monitorul Oficial nr. 863 din 23 decembrie 2010, Curtea a admis excepția de neconstituționalitate privind contribuția minimă la asigurările sociale de sănătate, statuând că principiul așezării juste a sarcinilor fiscale, consacrat de art. 56 alin. (2) din Constituție, include un complex de condiții, printre care capacitatea contributivă a contribuabililor. Or, în speța de față, doi salariați cu capacitate contributivă identică - venituri de aceeași natură, de la același tip de debitor - suportă sarcini fiscale radical diferite exclusiv în funcție de eticheta juridică aplicată plății de către angajator, ceea ce contrazice frontal exigența așezării sarcinii fiscale în funcție de capacitatea contributivă.

Scutirea de contribuția de asigurări sociale de sănătate prezintă o dimensiune suplimentară de inechitate. Beneficiarii veniturilor din participarea la profit rămân asigurați în sistemul public de sănătate și primesc exact aceleași prestații ca toți ceilalți salariați, însă nu contribuie la finanțarea sistemului pe această componentă de venit. Sarcina finanțării fondului național unic de asigurări sociale de sănătate se redistribuie astfel asupra celorlalți contribuabili - inclusiv asupra salariaților care primesc venituri identice ca natură, dar sub altă formă juridică. Scutirea nu doar creează un privilegiu, ci transferă efectiv costul acestui privilegiu asupra categoriei comparabile, accentuând dezechilibrul în defavoarea salariaților tratați potrivit regimului de drept comun.

Același raționament se aplică, *mutatis mutandis*, contribuției de asigurări sociale: perioada pentru care nu se datorează CAS asupra participării la profit nu generează drepturi de pensie corespunzătoare acestor sume, ceea ce, dincolo de pierderea de venituri pentru bugetul asigurărilor sociale, creează și un dezavantaj de protecție socială pe termen lung pentru înșiși beneficiarii aparenti ai facilității, dezavantaj nedezevăluit și necompensat în corpul legii.

Legea instituie între salariați un tratament fiscal radical diferențiat: contributiv integral pentru toate veniturile salariale de drept comun și necontributiv pentru participarea la profit pe baza unui criteriu pur formal, exterior persoanei contribuabilului și fără legătură cu capacitatea sa contributivă. Nicio justificare obiectivă și rezonabilă nu este înscrisă în corpul legii sau în expunerea de motive, jurisprudența constantă a Curții Constituționale sancționând ca neconstituțională exact această configurație normativă.

Prin urmare, regimul fiscal preferențial instituit de lege pentru veniturile din participarea la profit încalcă art. 16 alin. (1) din Constituție, care interzice deopotrivă privilegiile și discriminările, coroborat cu art. 56 alin. (2) din Constituție privind așezarea justă a sarcinilor fiscale.

De asemenea, tot o formă de discriminare este și prevederea din art. 25² alin. (2) care condiționează accesul la mecanism de existența situațiilor financiare anuale auditate. Conform art. 34 din Legea contabilității nr. 82/1991 rezultă că obligația de audit statutar se aplică exclusiv persoanelor juridice de interes public, enumerate limitativ la alin. (2), categorie din care fac parte societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare, instituțiile de credit, societățile de asigurare, societățile și companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat și regiile autonome, precum și entităților cu obligație legală specifică prin legislație proprie. Contribuabilii plătitori de impozit pe profit de drept comun, supuși art. 13 din Codul fiscal, care nu se încadrează în niciuna dintre aceste categorii, nu au obligația legală de audit statutar și sunt astfel excluși de facto de la beneficiul legii, deși se află în exact aceeași situație fiscală relevantă. Tratamentul discriminatoriu bazat pe obligația de audit nu are nicio rațiune juridică și nu este susținut de textul legii.

Din aceeași demonstrație decurge un viciu distinct de coerență fiscală internă. Dacă participarea la profit constituie, prin substanța raportului juridic din care izvorăște și prin calificarea contabilă primară, un venit salarial, atunci cheltuiala corespunzătoare angajatorului intră deja sub incidența regulii generale de deductibilitate instituite de art. 25 alin. (2) din Codul fiscal, în forma în vigoare, potrivit căruia cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal. În aceste condiții, art. 25² alin. (6) - care instituie o deductibilitate specială pentru aceleași cheltuieli - generează un temei suplimentar de deductibilitate pentru o cheltuială deja deductibilă în

temeiul normei generale. Această suprapunere de temeuri normative pentru același efect juridic contravine exigențelor de claritate și previzibilitate a normei fiscale consacrate de art. 1 alin. (5) din Constituție

Față de argumentele expuse mai sus și având în vedere competența legislativă exclusivă a Parlamentului, vă solicităm reexaminarea Legii privind modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (PL-x 118/2026).

PREȘEDINTELE ROMÂNIEI
NICUȘOR-DANIEL DAN

