Nr. 12013/28.10.2025

Către,
MINISTERUL FINANȚELOR
Domnului Mihai DIACONU - Secretar de Stat

Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile
Doamnei Constanța Alina COJAN - Director General

Subiect: Clarificări privind modalitatea de stabilire a plafonului neimpozabil aferent prestațiilor suplimentare acordate salariaților în baza clauzei de mobilitate

În baza prevederilor Hotărârii Consiliului superior al CCF nr. 3/2025 pentru aprobarea Procedurii interne privind asigurarea implementării și aplicării art. 2 din Procedura de îndrumare și asistență a contribuabililor/plătitorilor, acordate de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, și de coordonare metodologică a activității de aplicare unitară a legislației fiscale și procedural fiscale desfășurate de structurile de asistență contribuabili, precum și în domeniul tehnologiei informației, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1.233/2021, cu modificările și completările ulterioare,

Camera Consultanților Fiscali vă adresează prezenta solicitare în vederea obținerii unor clarificări privind modul de determinare a plafonului neimpozabil aplicabil prestațiilor suplimentare acordate salariaților care desfășoară activități în baza clauzei de mobilitate, astfel cum aceasta este reglementată de legislația muncii și legislația fiscală în vigoare.

Cadrul legal aplicabil

Legea 53/2003 privind Codul muncii cu toate modificările și completările ulterioare (în continuare Codul Muncii) reglementează domeniul raporturilor de muncă pe teritoriul României. Conform art.17, angajatorul are obligația de a informa angajatul/viitorul angajat cu privire la clauzele esențiale din contract, printre care și locul muncii sau, în lipsa unui loc de muncă fix, posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri. Un alt element obligatoriu pe care angajatorul este obligat să îl comunice și totodată să îl insereze în contractul de muncă este valoarea salariului de bază, indemnizațiilor, sporurilor și a tuturor celorlalte adaosuri.

Astfel, între elementele constitutive ale salariului sunt incluse valori precum:
- **Prestații suplimentare primite de angajații care nu execută obligațiile de serviciu dintr-un loc fix de activitate având o clauză de mobilitate** inserată în contractul de muncă, conform definiției prevăzute la art. 25 din Codul Muncii:

(1) Prin clauza de mobilitate părțile în contractul individual de muncă stabilesc că, în considerarea specificului muncii, executarea obligațiilor de serviciu de către salariat nu se realizează într-un loc stabil de muncă. ***În acest caz salariatul beneficiază de prestații suplimentare în bani sau în natură.***
(2) Cuantumul prestațiilor suplimentare în bani sau modalitățile prestațiilor suplimentare în natură sunt specificate în contractul individual de muncă.

➢ **Indemnizații primite ca urmare a modificării temporare a locului muncii prin delegarea/detașarea într-un alt loc de muncă**

Art. 42
(1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detaşarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.
(2) Pe durata delegării, respectiv a detașării, salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de muncă.

Art. 43 Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.

Art. 44 *(1)Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.*
(2)Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o ***indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.***

Prin urmare, acordarea indemnizației de delegare reprezintă o obligație legală pentru angajator, respectiv un drept pentru salariatul care își desfășoară în mod normal activitatea la un loc stabil de muncă, dar **se află temporar în deplasare**, în interes de serviciu. În schimb, clauza de mobilitate intervine în situația în care angajatul **nu are un loc fix de muncă** (i.e. sediul angajatorului), ci un loc mobil, **desfășurându-și activitatea la mai multe locații**.

Din punct de vedere fiscal, în cazul prestației suplimentare primite în baza clauzei de mobilitate, aceasta este reglementată la art. 76 alin. (4^1) litera a) din Codul Fiscal ca reprezentând un venit neimpozabil în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizația de delegare/detașare. Aceasta se adaugă celorlalte categorii de venituri neimpozabile menționate la alin. (4^1) pentru a se verifica încadrarea în plafonul lunar neimpozabil de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat.

ART. 76 Definirea veniturilor din salarii şi asimilate salariilor
(...)
(4[1]) *Următoarele venituri cumulate lunar nu reprezintă venit impozabil în înţelesul impozitului pe venit, în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat sau din solda lunară/salariul lunar acordată/acordat potrivit legii:*
a) ***prestaţiile suplimentare*** *primite de salariaţi 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 indemnizaţia de delegare/detaşare, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităţilor şi instituţiilor publice;*

Pe de altă parte, **indemnizația de delegare** este neimpozabilă în limita unui nivel zilnic maxim reprezentând de 2,5 ori nivelul stabilit pentru instituții publice și a unui nivel lunar maxim de 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat. **Pentru aceste indemnizații nu este aplicabil plafonul de 33% din fondul de salarii.**

ART. 76 - Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică şi următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor: (...) k) indemnizaţia de delegare, indemnizaţia de detaşare, inclusiv indemnizaţia specifică detaşării transnaţionale, ***prestaţiile suplimentare*** *primite de lucrătorii mobili prevăzuţi în Hotărârea Guvernului nr. 38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează* ***activităţi mobile de transport rutier****, cu modificările ulterioare,* ***precum şi orice alte sume de aceeaşi natură,*** *altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport şi cazare, primite de salariaţi potrivit legislaţiei în materie, pe perioada desfăşurării activităţii în altă localitate, în ţară sau în străinătate, în interesul serviciului,* ***pentru partea care depăşeşte plafonul neimpozabil stabilit astfel****:*
(i) în ţară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizaţie, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităţilor şi instituţiilor publice, ***în limita a 3 salarii de*** *bază corespunzătoare locului de muncă ocupat;*
(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, ***în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat.***
Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează distinct pentru fiecare lună în parte, prin raportarea celor 3 salarii la ***numărul de zile lucrătoare din luna respectivă,*** *iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile corespunzător fiecărei luni din perioada de delegare/detaşare/desfăşurare a activităţii în altă localitate, în ţară sau în străinătate.*

Ca regim fiscal, în prezent, în înțelegerea noastră, atât indemnizația de delegare (pentru angajatul care se deplasează temporar de la un loc fix de activitate sau în afara ariei de mobilitate), cât și indemnizația de mobilitate (pentru angajatul mobil), **sunt neimpozabile în anumite limite**:

- *Indemnizația de delegare*: neimpozabilă până la de 2,5 ori nivelul legal și nu mai mult de 3 salarii de bază; nu se aplică plafon lunar.
- *Indemnizația de mobilitate (prevăzută la alin. (2) lit. k):* pentru persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier – este neimpozabilă până la de 2,5 ori nivelul legal al diurnei și nu mai mult de 3 salarii de bază, fără să fie luată în calculul plafonului de 33% prevăzut la alin. (4^1).
- *Indemnizația de mobilitate (prevăzută la alin.(2) lit. k^1)*: pentru orice alte categorii de persoane decât cele care efectuează activități mobile de transport rutier – este neimpozabilă până la de 2,5 ori nivelul legal al diurnei; dacă se încadrează în plafonul salarial general lunar de 33% din salariul de bază brut, împreună cu restul beneficiilor reglementate de Codul Fiscal la art. 76 alin. (4^1).

<u>Aspecte pentru care se solicită clarificări</u>

În vederea aplicării corecte și unitare a legislației fiscale, vă rugăm respectuos să ne confirmați următoarele aspecte:

1. **Sensul delimitării între indemnizația de mobilitate prevăzută la alin. (2) lit. k), respectiv lit. k^1):**

- Cu toate că la alin. (2) lit. k) se face trimitere la prestațiile suplimentare primite de lucrătorii mobili prevăzuți în Hotărârea Guvernului nr. 38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier, scopul reglementării a fost acela de a stabili un tratament fiscal unitar pentru toate categoriile de venituri de aceeași natură, nu în mod diferențiat pe sectoare economice;
- Acest lucru este dovedit de următoarea teză a aceleiași lit. k), respectiv ***"precum şi orice alte sume de aceeași natură", precum și de Expunerea de motive a Legii 72/2022 care a modificat inițial aceste prevederi;***

- Având în vedere că există și alte sectoare economice în care angajații beneficiază de venituri sub forma prestațiilor suplimentare în baza clauzei de mobilitate, aplicarea unui tratament fiscal diferit ar fi discriminatorie,

apreciem că este necesară clarificarea scopului și sensului literei k^1), respectiv dacă aceasta vizează toate celelalte sectoare economice în afara transporturilor rutiere, care evident fac obiectul literei k).

2. Determinarea plafonului neimpozabil aferent prestațiilor de mobilitate

Având în vedere că:

- un salariat mobil poate fi în situația în care să desfășoare activități și în afara ariei de mobilitate agreată contractual, fiind delegat pe această perioadă, acesta fiind îndreptățit pe perioada de delegare să primească indemnizație de delegare;
- un salariat mobil poate fi în situația în care să desfășoare activitatea un număr de zile pe lună la sediul angajatorului sau în regim de telemuncă, restul zilelor lucrătoare desfășurându-și activitatea în aria de mobilitate;
- neimpozabilitatea indemnizației de mobilitate este limitată și ea tot în funcție de nivelul legal al diurnei, acesta fiind un plafon pe zi și nu unul lunar,

în absența altor precizări exprese în legislație, vă rugăm să ne confirmați că **pentru determinarea plafonului individual neimpozabil trebuie avut în vedere strict numărul de zile efective de deplasare în aria de mobilitate din lună.**

3. Determinarea numărului de zile efective luat în calculul plafonului

Având în vedere situații precum:

- **Salariatul mobil** își desfășoară activitatea întreaga lună în aria de mobilitate, deplasările zilnice fiind făcute ca punct de plecare de la sediul angajatorului, dar unele deplasări sunt în interiorul localității în care se află sediul angajatorului, iar altele în alte localități;
- Salariatul mobil își desfășoară activitatea întreaga lună în aria de mobilitate, deplasările zilnice fiind făcute ca punct de plecare de la domiciliul salariatului, dar unele deplasări **sunt în interiorul localității în care se află domiciliul angajatului, iar altele în alte localități.**

Vă rugăm să ne precizați dacă:

- Suma zilnică care se compară cu nivelul de 2.5 ori nivelul legal pentru indemnizația de delegare pentru instituții publice este luată în considerare și pentru **zilele în care salariatul își desfășoară activitatea pe teren, dar în localitatea în care se află domiciliul/respectiv sediul angajatorului** (în funcție de locul de plecare).

4. Determinarea sumei zilnice luată în calculul plafonului în cazul stabilirii în contractul individual de muncă a unei sume lunare privind clauza de mobilitate

În cazul în care contractul individual de muncă prevede **o sumă lunară fixă** cu titlu de prestație suplimentară pentru clauza de mobilitate, vă rugăm să confirmați dacă suma zilnică care se compară cu nivelul de 2.5 ori nivelul legal pentru indemnizația de delegare pentru instituții publice se determină prin împărțirea sumei lunare la numărul de zile lucrătoare din lună.

5. Inaplicabilitatea condițiilor de delegare în cazul mobilității

Vă rugăm să confirmați că, în cazul prestațiilor suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate, nu se aplică criteriile prevăzute pentru acordarea indemnizației de delegare (de exemplu, deplasare de peste 12 ore și în altă localitate situată la peste 5 km), **întrucât natura juridică a mobilității este distinctă**.

În încheiere, având în vedere implicațiile fiscale semnificative și nevoia unei aplicări unitare a regimului fiscal al prestațiilor de mobilitate, vă rugăm să ne transmiteți punctul dumneavoastră de vedere oficial cu privire la cele menționate.

Vă mulțumim pentru sprijinul acordat și vă asigurăm de întreaga noastră disponibilitate în situația în care apreciați necesare clarificări ale ipotezelor avute de noi în vedere.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF

MINISTERUL FINANȚELOR

Secretar general adjunct

Camera Consultanților Fiscali
REGISTRATURĂ
Număr. 10742
Ziua 27 Luna 03 An 2027

Nr.842300/18.03.2026

Domnului Dan MANOLESCU, președinte
Camera Consultanților Fiscali
adresa: str. Alexandru Constantinescu, nr. 61
sector 1, București, cod postal 011427

Stimate domnule președinte,

Ca urmare a adresei dumneavoastră nr.12013/2025, înregistrată în cadrul *Direcției generale de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile* sub nr.842300/2025, în legătură cu aspectele la care faceți referire privind modalitatea de stabilire a plafonului neimpozabil aferent prestațiilor suplimentare acordate salariaților în baza clauzei de mobilitate, vă comunicăm următoarele:

În conformitate cu prevederile art. 76 alin. (2) lit. k) din *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*, legiuitorul a identificat în mod expres partea impozabilă a prestațiilor suplimentare primite de lucrătorii mobili prevăzuți în *Hotărârea Guvernului nr. 38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier, cu modificările ulterioare*, acordând un regim fiscal distinct acesteia față de prestațiile suplimentare primite de salariați în baza clauzei de mobilitate potrivit legii, prevăzute la lit. k^1) din alin. (2) al aceluiași articol.

Cu titlu general, precizăm faptul că regimul fiscal aplicabil veniturilor obținute de contribuabilii persoane fizice este reglementat potrivit prevederilor Titlului IV -

Bd. Libertății nr. 16, sector 5, București
Tel: +4021 2261000 / 3199759; Fax : +4021 3122509;
e-mail : registratura@mfinante.gov.ro;

Impozitul pe venit și Titlului V - Contribuții sociale obligatorii ale *Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*, iar acesta derivă pe cale de consecință, fiind diferit în funcție de natura veniturilor realizate și de legislația specifică potrivit căreia sunt generate veniturile respective.

Astfel, cu privire la acordarea prestațiilor suplimentare, la art. 25 din *Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, este prevăzut faptul că prin clauza de mobilitate părțile stabilesc în contractul individual de muncă că, în considerarea specificului muncii, executarea obligațiilor de serviciu de către salariat nu se realizează într-un loc stabil de muncă. În acest caz salariatul beneficiază de prestații suplimentare în bani sau în natură, potrivit mențiunilor specificate în contractul individual de muncă.

În ceea ce privește determinarea plafonului neimpozabil aferent prestațiilor suplimentare, prevăzut la art. 76 alin (4^1) lit. a) din Codul fiscal, este de menționat faptul că, dispozițiile respective prevăd o limită de *până la 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizația de delegare/detașare, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice.*

Având în vedere că plafonul individual prevăzut pentru prestațiile suplimentare, până la care nu se datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii este un plafon lunar, iar dispozițiile art. 76 alin (4^1) lit. a) din Codul fiscal nu prevăd un mecanism de calcul specific pe zile/ore de deplasare în aria de mobilitate, în acest caz, utilizarea trimiterii la nivelul indemnizației de delegare/detașare stabilită prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, are în vedere doar nivelul maxim lunar până la care se aplică facilitatea fiscală, fără a fi prevăzută o corelație cu criteriile prevăzute prin hotărâre a Guvernului, pentru indemnizațiile de delegare/detașare a personalului autorităților și instituțiilor publice.

Prin urmare, având în vedere că norma analizată nu distinge cu privire la modalitatea de determinare a plafonului neimpozabil în funcție de numărul de zile din lună în care lucrărorul desfășoară activitate în aria de mobilitate, apreciem că se impune

Bd. Libertății nr. 16, sector 5, București
Tel: +4021 2261000 / 3199759; Fax : +4021 3122509;
e-mail : registratura@mfinante.gov.ro;

aplicarea principiului "unde legea nu distinge nici interpretul nu trebuie să distingă", aceasta semnificând că la determinarea plafonului individual lunar prevăzut pentru prestațiile suplimentare, până la care nu se datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii, se are în vedere numărul de zile lucrătoare din lună.

Luând în considerare faptul că nivelul prestațiilor suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate se compară strict din punct de vedere al plafonului neimpozabil calculat cu nivelul indemnizațiilor de delegare/detașare acordate prin hotărâre a Guvernului, apreciem că celelalte criterii ce vizează acordarea indemnizațiilor antemenționate, nu sunt aplicabile în cazul prestațiilor suplimentare.

Cu stimă,

Secretar general adjunct

Bd. Libertății nr. 16, sector 5, București
Tel: +4021 2261000 / 3199759; Fax : +4021 3122509;
e-mail : registratura@mfinante.gov.ro;