

**DECIZIE Nr. 5/2020 din 20 ianuarie 2020**

EMITENT: ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - COMPLETUL  
PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT  
PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 480 din 5 iunie 2020

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE  
COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT

**DECIZIA Nr. 5  
din 20 ianuarie 2020**

Dosar nr. 2.352/1/2019

Gabriela Elena Bogasiu Casație	- vicepreședintele Înaltei Curți de și Justiție - președintele completului
Laura-Mihaela Ivanovici	- președintele Secției I civile
Marian Budă	- președintele Secției a II-a civile
Denisa Angelica Stănișor	- președintele Secției de contencios administrativ și fiscal
Lavinia Curelea	- judecător la Secția I civilă
Cristina Truțescu	- judecător la Secția I civilă
Nina Ecaterina Grigoraș	- judecător la Secția I civilă
Lavinia Dascălu	- judecător la Secția I civilă
Carmen Georgeta Negrilă	- judecător la Secția I civilă
Virginia Florentina Duminecă	- judecător la Secția a II-a civilă
Iulia Manuela Cîrnu	- judecător la Secția a II-a civilă
Roxana Popa	- judecător la Secția a II-a civilă
Diana Manole	- judecător la Secția a II-a civilă
Cosmin Horia Mihăianu	- judecător la Secția a II-a civilă
Horățiu Pătrașcu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Adriana Florina Secrețeanu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Gheza Attila Farmathy	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Rodica Florica Voicu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Virginia Filipescu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

1. Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, investit cu soluționarea Dosarului nr. 2.352/1/2019, a fost constituit conform dispozițiilor art. 520 alin. (8) din Codul de procedură civilă și ale art. 27<sup>5</sup> alin. (1) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu modificările și completările ulterioare (Regulamentul).

2. Ședința este prezidată de doamna judecător Gabriela Elena Bogasiu, vicepreședintele Înaltei Curți de Casație și Justiție.

3. La ședința de judecată participă doamna Elena Adriana Stamatescu, magistrat-asistent, desemnată în conformitate cu dispozițiile art. 27<sup>6</sup> din Regulament.

4. Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a luat în examinare sesizarea formulată de Curtea de Apel Brașov - Secția civilă, în Dosarul nr. 92/119/2019, pentru pronunțarea unei hotărâri prealabile.

5. Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând că la dosar a fost depus raportul întocmit de judecătorii-raportori, ce a fost comunicat părților, conform dispozițiilor art. 520 alin. (10) din Codul de procedură civilă; apelantul-reclamant a depus, în termen legal, prin avocat, un punct de vedere asupra chestiunii de drept. De asemenea, referă asupra faptului că au fost transmise de către instanțele naționale hotărârile judecătorești relevante ce au fost identificate, precum și opiniile teoretice exprimate de judecători, iar Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că nu se verifică, în prezent, practica judiciară în vederea promovării unui recurs în interesul legii în problema de drept ce formează obiectul sesizării.

6. În urma deliberărilor, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării privind pronunțarea unei hotărâri prealabile.

ÎNALTA CURTE,

eliberând asupra chestiunii de drept cu care a fost sesizată, constată următoarele:

### **I. Titularul și obiectul sesizării**

7. Curtea de Apel Brașov - Secția civilă a dispus, prin Încheierea din 5 septembrie 2019, în Dosarul nr. 92/119/2019, aflat pe rolul acestei instanțe, sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, în temeiul dispozițiilor art. 519 din Codul de procedură civilă, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile cu privire la următoarea chestiune de drept: "dacă interpretarea coroborată a dispozițiilor art. 139 alin. (1) lit. a) și art. 142 lit. s) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal) cu art. 18 alin. (1) din Legea-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice, cu modificările și completările ulterioare (Legea-cadru nr. 153/2017), conduce sau nu la concluzia că indemnizația de hrană acordată salariaților bugetari din domeniul sănătății, începând cu data de 1 ianuarie 2018, se cuprinde în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale; dacă interpretarea coroborată a dispozițiilor art. 157 alin. (1) și (2), art. 142 lit. s) pct. 3 din Codul fiscal și art. 18 alin. (1) din Legea-cadru nr. 153/2017 conduce sau nu la concluzia că indemnizația de hrană acordată salariaților bugetari din domeniul sănătății, începând cu data de 1 ianuarie 2018, se cuprinde în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate".

8. Sesizarea a fost înregistrată pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție la data de 20 septembrie 2019, cu nr. 2.352/1/2019, termenul de judecată fiind stabilit la 20 ianuarie 2020.

**II. Norma de drept intern ce formează obiectul sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție cu privire la pronunțarea unei hotărâri prealabile**

9. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma anterioară intrării în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene, cu modificările și completările ulterioare (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018)

#### ART. 76

"Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor: (...) s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.

(3) Avantajele, în bani sau în natură, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la: (...)

h) tichete cadou acordate potrivit legii, cu excepția destinațiilor și limitelor prevăzute la alin. (4) lit. a), tichete de masă, vouchere de vacanță și tichete de creșă, acordate potrivit legii. (...)"

#### ART. 139

"Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. (...)"

#### ART. 142

"Venituri din salarii și venituri asimilate salariilor care nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale

Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale următoarele: (...)

r) tichetele de masă, voucherele de vacanță, tichetele cadou și tichetele de creșă, acordate potrivit legii;

s) următoarele avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă: (...)

3. hrana și drepturile de hrană acordate potrivit legii; (...)"

#### ART. 157

"Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. (...)

(2) Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sumele prevăzute la [...] art. 142. (...)"

10. Legea-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice, cu modificările și completările ulterioare

#### ART. 18

"Indemnizația de hrană

(1) Începând cu 1 decembrie 2018, ordonatorii de credite acordă obligatoriu, lunar, indemnizații de hrană reprezentând a 12-a parte din două salarii de bază minime brute pe țară garantate în plată, cu excepția personalului Ministerului Apărării Naționale, Ministerului Afacerilor Interne, Ministerului Justiției - Administrația Națională a Penitenciarelor, Serviciului Român de Informații, Serviciului de Informații Externe, Serviciului de Protecție și Pază și Serviciului de Telecomunicații Speciale, precum și a personalului poliției locale care, potrivit legii, beneficiază de drepturi de hrană în temeiul Ordonanței Guvernului nr. 26/1994 privind drepturile de hrană, în timp de pace, ale personalului din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, republicată, cu modificările și completările ulterioare. (...)

(5) Pentru personalul din sistemul sanitar care a beneficiat în anul 2017 de tichete de masă, indemnizația de hrană se acordă începând cu 1 ianuarie 2018, în cuantumul lunar stabilit la alin. (1).

(6) Indemnizația de hrană acordată potrivit alin. (5) nu va fi inclusă în anul 2018 la stabilirea limitei de sporuri prevăzută la art. 25 alin. (2). (...)"

### **III. Expunerea succintă a procesului**

11. Prin cererea de chemare în judecată înregistrată la Tribunalul Covasna - Secția civilă, la 31 ianuarie 2019, cu nr. 92/119/2019, reclamanta Sindicatul Sanitas Covasna a solicitat pronunțarea unei hotărâri prin care să se dispună obligarea pârâtului Spitalul Orășenesc B. la impozitarea doar cu 10% a indemnizației de hrană, începând cu data de 1 ianuarie 2018 și pe viitor, recalcularea drepturilor salariale ale membrilor de sindicat pentru care a fost promovată acțiunea, începând cu 1 ianuarie 2018, și acordarea diferențelor lunare reținute prin aplicarea unui tratament fiscal excesiv de 42,5%, în ceea ce privește indemnizația de hrană, precum și la plata sumelor datorate, actualizate cu indicele de inflație, plus dobânda legală aferentă acestor debite, de la data scadenței și până la plata efectivă.

12. Prin Sentința civilă nr. 273 din 8 aprilie 2019, Tribunalul Covasna - Secția civilă a respins cererea ca neîntemeiată.

13. În considerentele acestei hotărâri s-a reținut, în esență, că prin Legea-cadru nr. 153/2017 (care a abrogat Legea-cadru nr. 284/2010 privind salarizarea unitară a personalului plătit din fonduri publice, cu modificările și completările ulterioare) a fost introdus dreptul angajaților bugetari la indemnizația de hrană.

14. În baza acestui act normativ, angajații bugetari din sistemul sanitar ar fi trebuit să beneficieze de indemnizația de hrană începând cu data de 1 decembrie 2018, la fel ca ceilalți bugetari. Însă, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 91/2017 pentru modificarea și completarea Legii-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 79/2018 (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 91/2017), la art. 18 din lege au fost introduse două noi alineate, respectiv alineatul (5), care stipulează că "pentru personalul din sistemul sanitar care a beneficiat în anul 2017 de tichete de masă, indemnizația de hrană se acordă începând cu 1 ianuarie 2018, în cuantum lunar stabilit la alin. (1)", și alineatul (6), conform căruia "indemnizația de hrană acordată potrivit alin. (5) nu va fi inclusă în anul 2018 la stabilirea limitei de sporuri prevăzută la art. 25 alin. (2)".

15. Ca urmare, în baza art. 18 alin. (5) și (6) din Legea-cadru nr. 153/2017, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 91/2017, angajatorul pârât a acordat membrilor de sindicat indemnizații lunare de hrană începând cu data de 1 ianuarie 2018.

16. Până în luna mai 2018, angajatorul pârât a aplicat asupra sumelor acordate cu titlu de indemnizație de hrană numai cota de 10% impozit pe venit (la fel cum proceda în cazul tichetelor de masă), iar începând cu luna iunie 2018, ca urmare a clarificării modalității de impozitare prin adresele comunicate angajatorului de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, Instituția Prefectului Covasna și Ministerul Sănătății, au fost aplicate asupra sumelor acordate cu titlu de indemnizație hrană și cotele de contribuții de asigurări sociale și de asigurări de sănătate (în total un procent de 42,5%).

17. Sindicatul reclamant, potrivit susținerilor din cererea de chemare în judecată, a contestat aplicarea cotelor procentuale aferente asigurărilor sociale și asigurărilor sociale de sănătate la sumele acordate cu titlu de indemnizație de hrană, susținând că pentru acestea angajatorul nu trebuia să aplice nici procentul pentru impozitul pe venit.

18. Sumele încasate cu titlu de indemnizație de hrană intră în sfera noțiunii de drepturi salariale, conform art. 160 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Codul muncii).

19. Din punct de vedere fiscal, aceste sume de bani acordate lunar reprezintă venituri asimilate salariilor conform art. 76 alin. (1), alin. (2) lit. s) și alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, fiind supuse astfel impozitării și reținerii cotelor reprezentând contribuții de asigurări sociale și asigurări sociale de sănătate. De altfel, și tichetele de masă intrau în sfera veniturilor asimilate salariilor, pentru care se reținea impozitul de 10%, în acest sens fiind prevederile exprese ale art. 76 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal.

20. Pentru sumele încasate de angajați, care constituie venituri asimilate salariilor, exceptate de la impozitare și de la reținerea cotelor reprezentând contribuții de asigurări sociale și asigurări sociale de sănătate, legiuitorul a adoptat o normă specială derogatorie, respectiv art. 76 alin. (4) din Codul fiscal. Este adevărat că la lit. b) din acest alineat se indică "drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților, în conformitate cu legislația în vigoare", însă indemnizația de hrană nu intră în această categorie.

21. Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018 a fost completat Codul fiscal, în sensul că la art. 76 alin. (3), după lit. h), s-a introdus o nouă literă, lit. i) "indemnizația de hrană și indemnizația de vacanță acordate potrivit prevederilor Legii-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice, cu modificările și completările ulterioare", stipulându-se astfel în mod expres faptul că indemnizația de hrană constituie un venit asimilat salariului și intră în baza de calcul al impozitului pe venit.

22. Față de dispozițiile art. 142 lit. r) și s) din Codul fiscal, legiuitorul face diferență între tichetele de masă și alte drepturi de hrană acordate potrivit legii, deoarece cele două categorii sunt reglementate la puncte diferite din norma legală, astfel încât indemnizația de hrană nu intră în sfera drepturilor de hrană menționate de textul legal, indemnizația fiind o sumă de bani fixă, acordată lunar, în funcție de perioada lucrată în luna anterioară de angajat. Aceasta intră în sfera noțiunii de drept salarial și constituie astfel baza de calcul pentru impozit și contribuțiile de asigurări sociale, potrivit art. 76 alin. (2) lit. s) și alin. (3) lit. b), art. 139 alin. (1), art. 157 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

23. Veniturile din salarii și veniturile asimilate salariilor care nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale sunt cele la care legiuitorul face referire expresă prin art. 142 și art. 157 alin. (2) din Codul fiscal. Ca atare, câtă vreme nu există normă specială derogatorie prin care să se stipuleze excluderea sumelor încasate de angajați cu titlu de indemnizație de hrană de la includerea lor în baza de calcul al impozitului și al cotelor pentru contribuțiile de asigurări sociale și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, aceste rețineri trebuie să fie efectuate.

24. De asemenea, tichetele de masă sunt bilete de valoare acordate de angajator către salariat, bilete care pot fi utilizate numai pentru achitarea mesei sau pentru achiziționarea de produse alimentare (conform art. 5 din Legea nr. 142/1998 privind acordarea tichetelor de masă, cu modificările și completările ulterioare - Legea nr. 142/1998, abrogată prin Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările și completările ulterioare). Prin art. 23 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 115/2004 privind salarizarea și alte drepturi ale personalului contractual din unitățile sanitare publice din sectorul sanitar, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 125/2005, cu modificările și completările ulterioare, se reglementa numărul maxim de tichete de masă de care putea beneficia lunar salariatul. Prin art. 18 din Legea-cadru nr. 153/2017 legiuitorul a introdus în beneficiul angajaților bugetari indemnizația lunară de hrană, acordată în formă bănească odată cu salariul și proporțional cu timpul efectiv lucrat în luna anterioară. Această sumă lunară intră în salariul brut, astfel că ea reprezintă un venit salarial care se impozitează prin cumulare cu veniturile salariale realizate în luna în care se acordă

angajatului de către angajator și care intră în baza de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale și al contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

25. Împotriva sentinței a formulat apel reclamantul Sindicatul Sanitas Covasna, arătând că indemnizația de hrană a fost inclusă în mod greșit în sfera drepturilor reglementate de art. 160 din Codul muncii, deoarece această reglementare generală privind elementele salariului descrie, ca regulă, toate elementele posibile ale unui salariu, iar în ceea ce privește termenul de "indemnizație" legiuitorul a avut în vedere acele indemnizații care reprezintă anumite sume de bani acordate salariatului pentru responsabilitățile specifice unor funcții, cum ar fi cea de conducere, de confidențialitate, fidelitate etc., și nu cea de hrană.

26. Totodată, soluția instanței de fond completează Codul fiscal pentru perioada 1 ianuarie - 31 decembrie 2018, deoarece numai prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018 se reglementează regimul fiscal cu privire la această indemnizație de hrană, respectiv art. 157 alin. (1) din Codul fiscal, prin introducerea lit. t), și art. 76 alin. (3), prin introducerea lit. i). În consecință, legiuitorul a avut în vedere reținerea acestor contribuții reglementate doar de la 1 ianuarie 2019, pentru perioada anterioară neexistând o asemenea reglementare, beneficiarii indemnizației de hrană fiind doar lucrătorii din sănătate, care au primit tichete de masă.

27. Pârâta a formulat întâmpinare, prin care a solicitat respingerea cererii de apel ca nefondată, cu motivarea că indemnizația de hrană se plătește în bani și este acordată pentru timpul efectiv lucrat, reprezentând un drept de natură salarială.

28. La data de 6 august 2019, apelantul-reclamant a formulat cerere de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție, în temeiul dispozițiilor art. 519 și următoarele din Codul de procedură civilă, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, cu privire la problema de drept în discuție.

29. La termenul de judecată din 5 septembrie 2019, instanța de apel a pus în discuția părților solicitarea apelantului-reclamant, iar prin încheierea pronunțată la același termen, sesizarea a fost considerată admisibilă și, în temeiul dispozițiilor art. 520 alin. (2) din Codul de procedură civilă, s-a dispus suspendarea judecării.

#### **IV. Motivele de admisibilitate reținute de titularul sesizării**

30. Instanța de trimitere a constatat că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate a sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă.

31. Completul de judecată investit cu soluționarea cauzei este constituit la nivelul unei curți de apel și judecă în ultimă instanță (apel), conform prevederilor art. 214 alin. (1) din Legea dialogului social nr. 62/2011, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 62/2011).

32. De lămurirea modului de interpretare și aplicare a dispozițiilor art. 139 alin. (1) lit. a), art. 142 lit. s) pct. 3, art. 157 alin. (1) și (2) din Codul fiscal și ale art. 18 alin. (1) din Legea-cadru nr. 153/2017, referitoare la modalitatea de impozitare a indemnizației de hrană acordate personalului din sistemul sanitar, depinde soluționarea pe fond a cauzei.

33. Astfel, obiectul cererii de chemare în judecată formulate de reclamantul Sindicatul Sanitas Covasna în contradictoriu cu pârâțul Spitalul Orășenesc Baraolt

vizează obligarea pârâtului la impozitarea doar cu 10% a indemnizației de hrană cuvenite membrilor de sindicat, începând cu data de 1 ianuarie 2018 și pe viitor, precum și recalcularea drepturilor salariale ale membrilor de sindicat pentru care a fost promovată acțiunea, începând cu 1 ianuarie 2018, și acordarea diferențelor lunare reținute prin aplicarea unui tratament fiscal excesiv de 42,5%, în ceea ce privește indemnizația de hrană.

34. Problema de drept enunțată este nouă și asupra acesteia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

35. După cum s-a subliniat în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, cerința noutății este îndeplinită atunci când chestiunea de drept își are izvorul în reglementări, chiar dacă nu recent intrate în vigoare, dacă instanțele nu i-au dat încă o anumită interpretare și aplicare la nivel jurisprudencțial ori dacă se impun anumite clarificări, într-un context legislativ nou sau modificat, de natură să impună reevaluarea sau reinterpretarea normei de drept analizate (Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nr. 80 din 6 noiembrie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 69 din 23 ianuarie 2018).

36. În speță, este vorba despre un act normativ intrat relativ recent în vigoare, prin care s-a acordat indemnizația de hrană personalului din sistemul sanitar, iar această problemă de drept nu a mai făcut obiectul unei analize și al unei dezlegări jurisprudencțiale, neputându-se vorbi despre cristalizarea unei practici judiciare în această privință.

37. Chestiunea de drept a cărei lămurire se solicită nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, conform evidențelor Înaltei Curți de Casație și Justiție.

## **V. Punctele de vedere ale părților cu privire la dezlegarea chestiunii de drept**

38. Apelantul-reclamant Sindicatul Sanitas Covasna a apreciat că sesizarea este admisibilă, deoarece problema de drept este veritabilă, concretizându-se atât în modalități diferite de interpretare a textelor de lege incidente, cât și în existența unor necorelări cu celelalte dispoziții legale în vigoare.

39. De asemenea dispozițiile legale în discuție trebuie interpretate în sensul că indemnizația de hrană nu trebuie cuprinsă în baza de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate, întrucât, dacă din punct de vedere fiscal tichetele de masă erau venituri asimilate salariilor și acestea nu sunt impozabile, indemnizația de hrană este tot un venit asimilat salariului și aceste venituri sunt expres exceptate de la cuprinderea în baza de impunere a impozitului pe venit.

40. Intimatul-pârât Spitalul Orășenesc B. nu și-a exprimat punctul de vedere asupra chestiunii de drept.

41. După comunicarea raportului, Sindicatul Sanitas Covasna a depus, în termen legal, prin avocat, un punct de vedere asupra chestiunii de drept, prin care a susținut, în esență, că indemnizația de hrană, care este un drept de hrană acordat potrivit legii, nu trebuie cuprinsă în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale și de asigurări sociale de sănătate.



## **VI. Punctul de vedere al completului de judecată care a formulat sesizarea cu privire la dezlegarea chestiunii de drept**

42. Punctul de vedere al completului de judecată investit cu judecarea apelului în Dosarul nr. 92/119/2019 este că dispozițiile legale invocate ar trebui interpretate în sensul că sumele acordate cu titlu de indemnizație de hrană sunt supuse cotelor procentuale aferente asigurărilor sociale și asigurărilor sociale de sănătate.

43. Salariații în numele cărora a fost promovată acțiunea dedusă judecării beneficiază, lunar, de indemnizația de hrană prevăzută de art. 18 din Legea-cadru nr. 153/2017, iar natura juridică este de drept salarial, care face parte din veniturile salariale ale personalului din sectorul bugetar, în înțelesul dispozițiilor art. 76 alin. (1) din Codul fiscal, ce se impozitează prin cumulare cu veniturile salariale realizate în luna în care se acordă angajatului de către angajator, în conformitate cu art. 78 din același act normativ.

44. De asemenea, potrivit art. 139 alin. (1) lit. a) și art. 157 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, pentru orice venit de natură salarială se datorează impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, respectiv contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate, prevăzute de art. 220<sup>4</sup> alin. (1) lit. a) din același cod.

45. În speță nu sunt aplicabile prevederile art. 142 din Codul fiscal, care exceptează de la calculul contribuțiilor de asigurări sociale "hrana și drepturile de hrană", întrucât indemnizația de hrană este o noțiune diferită, cu o reglementare diferită, astfel cum s-a precizat expres și prin dispozițiile art. 157 alin. (1) lit. t) din Codul fiscal, introduse prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018.

46. Totodată, potrivit regulii de drept *exceptio est strictissimae interpretationis*, atât timp cât indemnizațiile de hrană nu au fost excluse expres din baza de calcul al contribuției de asigurări sociale și contribuției de asigurări sociale de sănătate, nu este permisă aplicarea, în ceea ce privește aceste adaosuri la salariu, a excluderii din baza de calcul al respectivelor contribuții, prin excepție de la regula includerii oricăror sume primite de către salariați.

47. Modificarea expresă a Codului fiscal, în sensul includerii indemnizației de hrană în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale și contribuției de asigurări sociale de sănătate, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, începând cu data de 1 ianuarie 2019, nu semnifică faptul că anterior acestei modificări indemnizația de hrană era exclusă din baza de calcul, ca făcând parte din categoria drepturilor de hrană, prin scoaterea din această categorie și schimbarea regimului fiscal pentru viitor, ci întărește interpretarea conform căreia indemnizația de hrană nu intră în categoria drepturilor de hrană la care face referire art. 142 lit. s) pct. 3 din Codul fiscal și intră în categoria adaosurilor incluse în baza de calcul al contribuțiilor în discuție, punând astfel capăt oricăror divergențe de opinie sub acest aspect și tranșând o problemă de drept ce a generat practică neunitară la nivel de țară, astfel după cum invocă chiar apelanții.

48. Din această perspectivă, modificarea legislativă în discuție a intervenit după prima lună în care angajatorii s-au confruntat cu această problemă la nivel general, cu privire la toți salariații plătiți din fonduri publice, în vreme ce pentru perioada de timp

vizată de acțiune cazul apelanților a fost singular, aceștia fiind singurii salariați bugetari care au beneficiat de indemnizații de hrană. Așadar, prin această intervenție legislativă nu se poate aprecia că legiuitorul a intenționat să supună reținerii contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate numai ulterior datei de 1 ianuarie 2019, aplicarea unei astfel de măsuri fiind justificată și anterior, prin aplicarea regulii generale instituite de art. 139 alin. (1) și de art. 157 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, iar nu a unei excepții în care venitul în discuție nu se încadra, legiuitorul confirmând astfel corectitudinea interpretării conform căreia indemnizația de hrană reprezintă un adaos distinct de drepturile de hrană.

## **VII. Jurisprudența instanțelor naționale în materie**

49. Într-o opinie, s-a susținut că indemnizația de hrană acordată salariaților bugetari din domeniul sănătății, începând cu data de 1 ianuarie 2018, se cuprinde în baza de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale și contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

50. Astfel, în acord cu punctul de vedere al completului de judecată din cauza pendinte și cu argumentele reținute în justificarea acestuia, anterior detaliate, s-au exprimat:

I. instanța de trimitere - Curtea de Apel Brașov - Secția civilă, care a făcut referire la jurisprudența sa unitară (cu titlu de exemplu, la deciziile nr. 693 din 23 mai 2019 și nr. 662 din 20 mai 2019) și

II. opiniile teoretice ale judecătorilor din cadrul Tribunalului București - Secția a VIII-a conflicte de muncă și asigurări sociale, Tribunalului Giurgiu - Secția civilă, Tribunalului Ialomița - Secția de litigii de muncă și asigurări sociale, Tribunalului Ilfov - Secția civilă, Curții de Apel Galați - Secția de contencios administrativ și fiscal, Tribunalului Vrancea - Secția de contencios administrativ și fiscal și Tribunalului Suceava - Secția de contencios administrativ și fiscal (majoritar).

51. În sens contrar, a fost exprimată opinia în sensul că indemnizația de hrană acordată salariaților bugetari din domeniul sănătății, începând cu data de 1 ianuarie 2018, nu se cuprinde în baza de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale și contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

52. În acest sens, s-au exprimat:

I. opiniile jurisprudențiale ale judecătorilor din cadrul Curții de Apel Iași - Secția conflicte de muncă și asigurări sociale (Decizia nr. 128 din 13 martie 2019, prin care s-a soluționat apelul formulat împotriva Sentinței civile nr. 1.356 din 15 noiembrie 2018 a Tribunalului Vaslui - Secția civilă, invocată și prin apelul în cauză), Tribunalului Iași - Secția civilă (Sentința civilă nr. 999 din 26 iunie 2019, aflată în apel, și Sentința civilă nr. 468 din 27 martie 2019, definitivă prin Decizia nr. 503 din 19 septembrie 2019 a Curții de Apel Iași - Secția litigii de muncă și asigurări sociale - ultima invocată de apelantul în cauză) și Tribunalului Vaslui - Secția civilă (Sentința civilă nr. 790 din 5 septembrie 2019, definitivă prin Decizia nr. 681 din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Iași - Secția litigii de muncă și asigurări sociale), prin care s-au reținut dispozițiile Codului fiscal (în forma anterioară modificărilor aduse prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, în vigoare de la 1 ianuarie 2019), respectiv art. 142 lit. s) pct. 3, care prevăd că nu se cuprind în baza lunară de calcul al

contribuțiilor de asigurări sociale hrana și drepturile de hrană acordate potrivit legii și art. 157 alin. (2), potrivit căruia nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sumele prevăzute la art. 142. Sentința civilă nr. 1.002 din 3 octombrie 2019, înaintată de Tribunalul Vaslui - Secția civilă, aflată în prezent în apel, are ca obiect impozitul pe venit, neavând relevanță.

II. Opiniile teoretice ale judecătorilor din cadrul:

- Curții de Apel București - Secția a VII-a pentru cauze privind conflicte de muncă și asigurări sociale care, pe lângă trimiterea la interpretarea coroborată a normelor, au susținut că nu se include în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale un venit prin care se asigură salariatului hrana la locul de muncă și că, indiferent dacă salariații bugetari din domeniul sănătății au beneficiat de tichete de masă până la 1 ianuarie 2018 sau de indemnizație de hrană ulterior acestei date, suma plătită de angajator cu acest scop constituie venit asimilat salariilor, care nu se cuprinde în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale;

- Tribunalului Galați - Secția de contencios administrativ și fiscal, care au susținut că până la data de 1 ianuarie 2019, când a intrat în vigoare Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, sunt aplicabile prevederile art. 142 din Codul fiscal, care exceptează de la calculul contribuțiilor de asigurări sociale "hrana și drepturile de hrană";

- Tribunalului Neamț - Secția I civilă și de contencios administrativ și fiscal, Curții de Apel Târgu Mureș și instanțelor din raza sa de competență, cu referire la interpretarea coroborată a normelor de referință.

53. Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că la nivelul Secției judiciare - Serviciul judiciar civil nu se verifică, în prezent, practica judiciară în vederea promovării unui eventual recurs în interesul legii în problema de drept ce formează obiectul sesizării.

## **VIII. Jurisprudența Curții Constituționale, Curții Europene a Drepturilor Omului și a Curții de Justiție a Uniunii Europene**

54. În urma verificărilor efectuate nu a fost identificată jurisprudență cu privire la chestiunile de drept ce fac obiectul prezentei sesizări.

## **IX. Raportul asupra chestiunii de drept**

55. Prin raportul întocmit, conform art. 520 alin. (8) din Codul de procedură civilă, judecătorii-raportori, în principal, au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 - 520 din Codul de procedură civilă, în sensul că în actul de sesizare nu se motivează în ce constă dificultatea de interpretare a normelor menționate; în subsidiar, asupra fondului sesizării, au apreciat că indemnizația de hrană acordată personalului din sistemul sanitar, în conformitate cu dispozițiile art. 18 alin. (1) și (5) din Legea-cadru nr. 153/2017, se cuprinde în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale și în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, începând cu data de 1 ianuarie 2018.

## **X. Înalta Curte de Casație și Justiție**

56. Examinând sesizarea în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, raportul întocmit de judecătorii-raportori și chestiunea de drept ce se solicită a fi dezlegată, constată următoarele:

#### Asupra admisibilității sesizării

57. Conform art. 519 din Codul de procedură civilă, "dacă, în cursul judecății, un complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, constatând că o chestiune de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective, este nouă și asupra acesteia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, va putea solicita Înaltei Curți de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată".

58. Potrivit art. 520 alin. (1) din Codul de procedură civilă, "sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție se face de către completul de judecată după dezbateri contradictorii, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 519, prin încheiere care nu este supusă niciunei căi de atac. Dacă prin încheiere se dispune sesizarea, aceasta va cuprinde motivele care susțin admisibilitatea sesizării potrivit dispozițiilor art. 519, punctul de vedere al completului și al părților".

59. Evaluând elementele sesizării, pentru a stabili dacă se verifică îndeplinirea simultană a tuturor condițiilor care permit declanșarea acestui mecanism de unificare a practicii judiciare, din perspectiva dispozițiilor art. 519 din Codul de procedură civilă, judecătorii Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept constată că sunt întrunite cerințele impuse de norma procedurală.

60. Astfel, instanța de trimitere, Curtea de Apel Brașov, poate avea calitatea de titular al sesizării și este legal investită cu soluționarea unui apel în ultimă instanță, în conformitate cu prevederile art. 214 alin. (1) din Legea nr. 62/2011, coroborate cu cele ale art. 96 pct. 2 și art. 634 alin. (1) pct. 4 din Codul de procedură civilă, cererile de soluționare a conflictelor de muncă fiind supuse numai apelului.

61. Condiția ivirii unei chestiuni de drept de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei în curs de judecată se verifică, întrucât modul de interpretare a normelor în cauză, în analiza apelului dedus judecății, va conduce la confirmarea sau infirmarea soluției primei instanțe.

62. Opiniile exprimate atât jurisprudențial, cât și teoretic de către instanțe relevă un grad de dificultate apt să atragă intervenția mecanismului de unificare activat.

63. Este îndeplinită și cerința noutății, întrucât problemele de drept își au izvorul în reglementări recent intrate în vigoare, iar acestea nu au primit încă o anumită interpretare și aplicare la nivel jurisprudențial, cu întindere sau consistență.

64. Totodată, Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat asupra problemelor de drept puse în discuție, iar acestea nu fac obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

#### Asupra fondului sesizării

65. Problema de drept ce se cere a fi lămurită prin prezenta sesizare vizează includerea sau neinclusiunea indemnizației de hrană reglementate de dispozițiile art. 18 alin. (1) și (5) din Legea-cadru nr. 153/2017 în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat, respectiv în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, pentru perioada anterioară reglementărilor introduse prin dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114/2018 (prin care aceasta a fost inclusă în ambele baze de calcul), mai exact pentru anul 2018.

66. Potrivit art. 18 alin. (1) din Legea-cadru nr. 153/2017, "Începând cu 1 decembrie 2018, ordonatorii de credite acordă obligatoriu, lunar, indemnizații de hrană reprezentând a 12-a parte din două salarii de bază minime brute pe țară garantate în plată, cu excepția personalului Ministerului Apărării Naționale, Ministerului Afacerilor Interne, Ministerului Justiției - Administrația Națională a Penitenciarelor, Serviciului Român de Informații, Serviciului de Informații Externe, Serviciului de Protecție și Pază și Serviciului de Telecomunicații Speciale, precum și a personalului poliției locale care, potrivit legii, beneficiază de drepturi de hrană în temeiul Ordonanței Guvernului nr. 26/1994 privind drepturile de hrană, în timp de pace, ale personalului din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, republicată, cu modificările și completările ulterioare".

67. În conformitate cu dispozițiile alin. (5) ale aceluiași articol, "Pentru personalul din sistemul sanitar care a beneficiat în anul 2017 de tichete de masă, indemnizația de hrană se acordă începând cu 1 ianuarie 2018, în cuantum lunar stabilit la alin. (1)".

68. Indemnizația de hrană acordată personalului din sistemul sanitar, în condițiile art. 18 alin. (1) și (5) din Legea-cadru nr. 153/2017, se include, începând cu data de 1 ianuarie 2018, în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat, respectiv în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, astfel cum rezultă din interpretarea dispozițiilor legale incidente în perioada de referință (care se și mențin în vigoare, cu amendamentele făcute prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018).

69. Potrivit art. 216 din Codul fiscal - Contribuțiile sociale obligatorii datorate în România, "(1) Persoanele fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și/sau din activități independente, atât în România, cât și pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al unui stat membru al Spațiului Economic European sau al Confederației Elvețiene pentru care autoritățile competente ale acestor state sau organismele desemnate ale acestor autorități stabilesc că, pentru veniturile realizate în afara României, legislația aplicabilă în domeniul contribuțiilor sociale obligatorii este cea din România, au obligația plății contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), după caz. (...)".

70. Art. 2 din Codul fiscal - Impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal, prevede la alin. (2): "Contribuțiile sociale obligatorii reglementate prin prezentul cod sunt următoarele: a) contribuțiile de asigurări sociale, datorate bugetului asigurărilor sociale de stat; b) contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate; (...)".

71. Dispozițiile art. 7 lit. m) din Legea-cadru nr. 153/2017 prevăd că, în înțelesul acestei legi, "venitul salarial al personalului din sectorul bugetar cuprinde salariile de bază, soldele de funcție/salariile de funcție, soldele de grad/salariile gradului profesional deținut, gradațiile, soldele de comandă/salariile de comandă, indemnizațiile de încadrare, indemnizațiile lunare și, după caz, compensațiile, indemnizațiile, sporurile, majorările, adaosurile, primele și premiile, precum și alte drepturi în bani și/sau în natură, corespunzătoare fiecărei categorii de personal din sectorul bugetar".

72. Indemnizația de hrană în discuție este reglementată în secțiunea a 2-a din capitolul II al aceleiași legi, la art. 18. - Indemnizația de hrană, sub titlul "Alte drepturi salariale". Aceasta este terminologia utilizată de legiuitor, nemaiimpunându-se astfel vreo analiză, în sensul stabilirii dacă indemnizațiile ce intră în componența venitului salarial reprezintă numai acele sume de bani acordate salariatului pentru responsabilitățile specifice unor funcții, cum ar fi cea de conducere, de confidențialitate, fidelitate etc., și nu cea de hrană.

73. În ce privește regimul fiscal al indemnizației de hrană, din perspectiva bazei de calcul al contribuției de asigurări sociale, în conformitate cu dispozițiile art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, între categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale sunt enumerate în mod expres veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76 din același act normativ.

74. Potrivit art. 76 alin. (1) din Codul fiscal, "sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor".

75. În alin. (2) al acestui articol sunt arătate veniturile considerate asimilate salariilor, printre care la lit. s) - orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură, în vreme ce la alin. (3) sunt explicitate "avantajele, în bani sau în natură" primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2).

76. În același alin. (3) al art. 76 din Codul fiscal se regăsea indemnizația de hrană și anterior includerii exprese prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, începând cu data de 1 ianuarie 2019, întrucât acesta prevede că "Avantajele, în bani sau în natură, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la: (...)". În același articol se regăseau la lit. h) și tichetele de masă acordate potrivit legii, avantaj păstrat în continuare în legislația fiscală, în condițiile reglementărilor speciale în materie.

77. La art. 139 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal legiuitorul a prevăzut că baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, care include veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege.

78. În cuprinsul art. 142 din Codul fiscal sunt enumerate veniturile din salarii și veniturile asimilate salariilor care nu se cuprind în baza lunară de calcul al

contribuțiilor de asigurări sociale, între care la lit. r) tichetele de masă și la lit. s) pct. 3 hrana și drepturile de hrană acordate potrivit legii (la pct. 4 - hrana acordată de angajatori angajaților, în cazul în care, potrivit legislației în materie, este interzisă introducerea alimentelor în incinta unității).

79. Întrucât nu mai erau beneficiari de tichete de masă, începând cu data de 1 ianuarie 2018, salariații din domeniul sanitar vizati nu mai puteau beneficia de la aceeași dată de excepția legală de la lit. r) - tichetele de masă - a art. 142 din Codul fiscal, iar aceasta nici pe considerentul preluării acestui regim juridic, prin înlocuirea tichetelor de masă cu indemnizația de hrană.

80. Pentru a se beneficia de acest regim era necesar ca noul drept salarial să fi fost reglementat în mod expres în conținutul normei legale, având în vedere că situațiile de excepție sunt de strictă interpretare, iar acestea nu pot fi extinse prin analogie. Oricum, cele două categorii de venituri asimilate salariilor au regimuri juridice distincte, care se referă atât la titulari, la raportul juridic care le fundamentează, cât și la modul de calcul.

81. Totodată, indemnizația de hrană nu poate fi considerată ca fiind inclusă în excepția de la lit. s) pct. 3 - hrana și drepturile de hrană acordate potrivit legii (situația fiind similară și pentru pct. 4 - hrana acordată de angajatori angajaților, în cazul în care, potrivit legislației în materie, este interzisă introducerea alimentelor în incinta unității) din art. 142 al Codului fiscal.

82. Pe de o parte, tichetele de masă acordate personalului sanitar [care erau definite ca alocație individuală de hrană de art. 1 alin. (1) din Legea nr. 142/1998 și au fost înlăturate pentru salariații din domeniul bugetar prin Legea-cadru nr. 153/2017, prin care s-au introdus indemnizațiile de hrană] erau reglementate distinct, nefiind astfel considerate de legiuitor ca circumscriindu-se sau subsumându-se excepțiilor referitoare la hrană și drepturile de hrană - situație care s-a menținut în legislația fiscală și ulterior prin reglementarea biletelor de valoare sub forma tichetelor de masă (după modificarea intervenită prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018).

83. Pe de altă parte, pe lângă evidenta distincție față de "hrană", care din interpretarea pct. 3 și 4 ale art. 142 din Codul fiscal rezultă că poate fi asigurată inclusiv la locul de muncă, "drepturile de hrană" sunt drepturi cu reglementare distinctă, astfel cum rezultă și din art. 18 alin. (1) din Legea-cadru nr. 153/2017, în care se face referire la Ordonanța Guvernului nr. 26/1994 privind drepturile de hrană, în timp de pace, ale personalului din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Ordonanța Guvernului nr. 26/1994).

84. Inclusiv din dispozițiile art. 18 alin. (3) din Legea-cadru nr. 153/2017 rezultă că legiuitorul face distincție între cele două categorii de drepturi, excluzând posibilitatea cumulării acestora în cazul personalului care, la data intrării în vigoare a legii, beneficia de drepturi de hrană potrivit Ordonanței Guvernului nr. 26/1994 și nu era angajat/încadrat în instituțiile și autoritățile publice prevăzute la art. 1 din acest act normativ, respectiv în cadrul poliției locale.

85. Confirmarea acestui raționament a fost făcută prin adoptarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114/2018 și modificările aduse Codului fiscal. Astfel, indemnizația de hrană a fost reglementată distinct în art. 76 alin. (3) lit. i) ca venit

asimilat salariilor, alături de tichetele de masă - lit. h) și hrana - lit. b), fiind inclusă în mod expres în art. 139 (baza de calcul al contribuției la asigurări sociale) lit. r), spre deosebire de tichetele de masă/hrana și drepturile de hrană acordate potrivit legii, pentru care s-a menținut excluderea din această bază, prin art. 142 lit. r) și lit. s) pct. 3.

86. Viziunea distinctă și rațiunea modificărilor sunt reflectate inclusiv în expunerea de motive a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114/2018, în care se reține, pe de o parte, "luând în considerare necesitatea clarificării regimului fiscal aplicabil biletelor de valoare acordate potrivit Legii nr. 165/2018, care se aplică începând cu 1 ianuarie 2019, s-a reglementat tratamentul fiscal aplicabil biletelor de valoare care se acordă și sub forma tichetelor culturale", iar, pe de altă parte, "având în vedere necesitatea clarificării regimului fiscal aplicabil indemnizației de hrană și indemnizației de vacanță, acordate potrivit prevederilor Legii-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice, cu modificările și completările ulterioare".

87. Faptul că indemnizația de hrană a fost inclusă expres în enumerarea din cuprinsul art. 139 alin. (1) din Codul fiscal ca făcând parte din baza de calcul al contribuției de asigurări sociale, în urma modificărilor aduse acestui text de lege prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, nu poate duce la concluzia că până la acel moment aceasta era exclusă de la plata contribuției, față de caracterul de venit salarial, de lipsa unei prevederi legale de excepție exprese în acest sens, precum și de imposibilitatea asimilării sau circumscrierii unei alte situații de excepție, astfel cum rezultă din reglementările deja evocate.

88. În ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, concluzia este în același sens.

89. Potrivit dispozițiilor art. 155 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, între categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt enumerate în mod expres veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76 din același act normativ.

90. Potrivit dispozițiilor art. 157 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut care include veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege.

91. De asemenea, singurele excluderi din baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt cele prevăzute de alin. (2) al art. 157 din Codul fiscal, care face trimitere și la art. 142 din același act normativ, inclusiv lit. s), dar care, așa cum s-a arătat deja, nu poate fi interpretat în sensul altei excluderi în afara celor prevăzute expres, între care nu se regăsește indemnizația de hrană.

92. Includerea expresă și în acest caz a indemnizației de hrană în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate prevăzute de art. 157 din Codul fiscal prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, sub forma lit. t), nu duce, în aplicarea aceluiași raționament, la concluzia excluderii indemnizației de hrană de la plata cotei aferente pentru perioada de referință.



93. Un argument în plus este reprezentat și de faptul că indemnizația de hrană nu poate fi considerată o excepție de la baza de calcul, în temeiul art. 142 lit. s), în aplicarea art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, și, în același timp, să fie inclusă în această bază, conform art. 157 alin. (1) lit. t). Dacă indemnizația de hrană s-ar fi circumscris vreunui dintre literele art. 142, în mod evident, nu ar mai făcut obiectul reglementării din art. 157 alin. (1) lit. t).

94. Pentru toate aceste considerente,

**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**

În numele legii

DECIDE:

Admite sesizarea formulată de Curtea de Apel Brașov - Secția civilă în Dosarul nr. 92/119/2019 și, în consecință, stabilește că:

În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 139 alin. (1) lit. a), art. 142 lit. s) pct. 3, precum și ale art. 157 alin. (1) lit. a) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, indemnizația de hrană acordată personalului din sistemul sanitar, în conformitate cu dispozițiile art. 18 alin. (1) și (5) din Legea-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice, cu modificările și completările ulterioare, se cuprinde în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale și în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, începând cu data de 1 ianuarie 2018.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 20 ianuarie 2020.

**VICEPREȘEDINTELE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI  
JUSTIȚIE**

**GABRIELA ELENA BOGASIU**

Magistrat-asistent,

**Elena Adriana Stamatescu**