



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București, CP 050741
Tel: + 021.319.97.54
Fax: + 021.336.85.48
e-mail: Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 371/2014

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. SA,

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 907248/13.08.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./2012 înregistrată sub nr. 907248/13.08.2012 asupra contestației depusă de **S.C. .X. SA**, cu sediul în .X., strada .X. nr. .X., județul .X., CUI .X., aflată în original la dosarul cauzei, prin Societatea Civilă de Avocați „.X.” din .X. str..X. nr..X., Sc. .X., .X., ap. .X., sector .X..

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2012, încheiate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei CAS angajator,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei CAS angajați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,

- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj angajator,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj angajați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția angajatorului la fondul de garantare,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate angajator,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./2012, confirmată prin semnătura reprezentantului societății în data de .X./2012, potrivit adresei nr..X./2012 de înaintare a titlului de creanță, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală în data de .X./2012 sub nr..X., conform ștampilei registraturii aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA.

I. Prin contestația formulată societatea solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2012, a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2012 și exonerarea de la plata sumei de .X. lei, pentru următoarele motive :

Obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală provin din considerarea ca venituri de natură salarială realizate de sportivi, antrenori și tehnicieni a sumelor de bani acordate cu titlu de avansuri spre decontare și cu titlu de împrumut, a sumelor de bani acordate cu titlu de premii/prime de instalare, a sumelor de bani achitate în baza convențiilor civile încheiate conform Codului civil în perioada .X./2004 – .X./2008.

În privința considerării ca venituri de natură salarială a sumelor de bani plătite prin casierie cu titlu de avansuri spre decontare sau împrumuturi, societatea susține că aceasta este eronată întrucât sumele ridicate în baza dispozițiilor de plată aferente aveau drept destinație efectuarea unor cheltuieli pentru și în interesul societății, urmând ca titularii acestor avansuri să aducă documente justificative ori să le restituie. În ceea ce privește termenul de decontare, legislația în domeniu nu stabilește o perioadă de timp în care aceste sume trebuiau cheltuite justificat, în scopul pentru care au fost ridicate sau restituite.

În cazul în care nu au fost cheltuite, societatea arată că organul fiscal în mod greșit a invocat ca temei legal Decretul nr.209/1976, în condițiile în care acest act normativ se aplica numai instituțiilor publice.

Cu privire la aceste avansuri, societatea arată că în urma reverificării organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că în perioada .X./2011-.X./2012 sumele au fost restituite în totalitate.

Referitor la reconsiderarea ca venituri de natură salarială a sumelor de bani acordate cu titlu de premii jucătorilor, antrenorilor și tehnicienilor contestatara susține că organul de inspecție fiscală a procedat eronat întrucât aceste sume de bani au fost acordate în baza prevederilor art.75 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.150 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, fiind considerate, potrivit legislației în vigoare la acea dată –venituri din premii- care se impozitau în condițiile stabilite la art.77 din Codul fiscal și, care erau acordate în urma performanțelor obținute cât și pentru stimularea și motivarea jucătorilor, dar și a membrilor staff-ului tehnic pentru atingerea obiectivelor propuse.

De asemenea, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au procedat greșit când au recalificat activitățile desfășurate de către jucătorii profesioniști, antrenorii, tehnicienii, cu care erau încheiate convenții civile, ca fiind activități dependente, iar veniturile ca fiind unele de natură salarială,

deoarece și înainte de .X./2006 activitatea desfășurată de sportivul profesionist, precum și cea desfășurată de alte categorii de profesioniști, precum antrenorii, tehnicienii, medicii, era o activitate independentă, fără să se subordoneze beneficiarului serviciului, fiind independent în relația cu acesta, iar veniturile realizate erau impozitate potrivit legislației fiscale în vigoare la acea dată.

Mai mult, societatea invocă în susținere și adresa emisă de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale în care se precizează că veniturile obținute din convenții civile nu pot fi asimilate veniturilor din salarii, iar potrivit art.26 alin.1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând venituri primite în baza unor convenții civile sau contracte de colaborare.

Contestatară apreciază că în mod eronat organele de inspecție fiscală au modificat raportul dintre jucători și club, respectiv dintre club și antrenori, tehnicieni și în mod nejustificat au procedat la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare de plată aferente anilor 2004 – 2008, reprezentând impozit pe veniturile din salarii, accesoriile aferente, respectiv contribuții sociale și accesoriile aferente, motiv pentru care solicită admiterea contestației și, pe cale de consecință anularea Deciziei de impunere nr..X./2012 și exonerarea de la plata sumei de .X. lei, reprezentând obligații fiscale suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale.

II. În urma reverificării efectuate la societatea contestatară cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale datorate pentru perioada .X./2004 – .X./2008, conform Deciziei nr..X./2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF, prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .X./2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2012 contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele :

Cu privire la sumele acordate cu titlu de avansuri spre decontare sau cu titlu de împrumut, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2004 – .X./2004 au fost efectuate plăți prin casieria societății, pe baza de dispoziții de plată, către jucătorii .X., antrenori și tehnicieni în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei cu titlu de avans spre decontare și suma de .X. lei cu titlu de împrumut. Sumele ridicate nu au fost justificate și nici restituite, fiind anulate ulterior prin înregistrarea lor pe costuri. În anul 2004 societatea a încheiat contracte individuale de muncă, iar nivelul salariului sportivilor fiind de .X. - .X. lei lunar.

În perioada .X./2005 – .X./2005 societatea a făcut plăți prin casierie cu titlu de împrumut în valoare totală de .X. lei către directorul economic, pe bază de dispoziție de plată, din care a fost restituită suma de .X. lei, diferența de .X. lei fiind anulată prin înregistrarea pe costuri în luna .X./2006.

În baza art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au considerat sumele de bani acordate cu titlu de avansuri spre decontare și cu titlu de împrumut ca și venituri de natură salarială realizate de sportivi, antrenori și tehnicieni, fapt pentru care au stabilit în sarcina societății suma de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii, precum și majorări și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei. Aferent impozitului pe venitul din salarii stabilit suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar și contribuțiile sociale, respectiv CAS angajator în sumă de .X. și CAS angajat în sumă de .X. lei în baza art.18 alin.1) și alin.3) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, fond de accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei în baza art.101 alin.1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, fond somaj angajator în sumă de .X. lei în baza art.27 alin.1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, CASS angajator în sumă de .X. lei și CASS angajat în sumă de .X. lei în baza art.51 alin.1) și art.52 alin.1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, majorări și penalități de întârziere aferente în sumă totală de .X. lei în baza art.116 alin.1) și art.121 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, pentru perioada .X. – .X./2005, până la intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare a acordat sportivilor, antrenorilor și tehnicienilor sume de bani reprezentând indemnizații de instalare și prime de joc.

La reîncadrarea acestor plăți ca și venituri de natură salarială, organele de inspecție fiscală arată că au avut în vedere prevederile art.14 alin.3) din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000 în vigoare la data efectuării plăților către sportivi, potrivit cărora sportivii profesioniști au obligația să încheie cu cluburile sportive numai contracte individuale de muncă coroborat cu prevederile art.55 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sumele de bani achitate jucătorilor, antrenorilor și tehnicienilor fiind venituri de natură salarială aferent cărora societatea avea obligația să calculeze, să

rețină și să achite impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe venitul din salarii în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei. Aferent impozitului pe venitul din salarii stabilit suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au stabilit de plată și contribuțiile sociale, respectiv CAS angajator în sumă de .X. lei și CAS angajat în sumă de .X. lei în baza art.18 alin.1) și alin.3) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, fond de accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei în baza art.101 alin.1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, fond somaj angajator în sumă de .X. lei și fond șomaj angajat în sumă de .X. lei în baza art.27 alin.1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, CASS angajator în sumă de .X. lei și CASS angajat în sumă de .X. lei în baza art.51 alin.1) și art.52 alin.1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, majorări și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei în baza art.116 alin.1) și art.121 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru perioada .X./2006 – .X./2008, prin modificarea adusă Legii educației fizice și sportului de către Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2006, s-a dat posibilitatea sportivului profesionist să opteze între încheierea cu structura sportivă a unui contract individual de muncă, supusă legislației muncii, sau a unei convenții civile, precum și posibilitatea de a beneficia la cerere de sistemul de asigurări sociale de stat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu anul 2006 societatea a încheiat preponderant convenții civile cu sportivii, antrenorii și tehnicienii, în conformitate cu prevederile art.1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000 și că activitatea prestată de aceste persoane este o activitate dependentă, iar veniturile obținute din această activitate sunt în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, venituri de natură salarială.

Prin decizia nr..X./2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF s-a dispus ca la reverificare organele de inspecție fiscală să analizeze dacă jucătorii .X. care au încheiat convenții civile dețin statutul de sportiv profesionist în condițiile prevăzute de Legea educației fizice și sportului și să încadreze aceste venituri în categoria veniturilor din activități independente.

În vederea obținerii de informații clare privind statutul sportivilor profesioniști, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală a solicitat prin adresa nr..X./2011 Federației Romane .X., respectiv prin adresa nr..X./2011 Asociației Județene .X. .X., situația cu fotbaliștii SC .X. SA .X. care sunt înregistrați în evidențele organismelor de specialitate cu statutul de sportiv profesionist în condițiile art.14 alin.2) din Legea nr.69/2000 cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa de răspuns nr..X./2011 Federația Romană .X. a comunicat faptul că un număr de .X. sportivi au deținut statutul de jucător profesionist în condițiile art.14 alin.2) din Legea nr.69/2000 cu modificările și completările ulterioare.

Pe baza informațiilor primite de la instituțiile abilitate, respectiv Federația Romana .X. și Asociația Județeană .X., organele de inspecție fiscală reiese că au fost evidențiate distinct veniturile realizate în perioada .X./2006 – .X./2008 de sportivii profesioniști și, respectiv de tehnicieni și antrenori.

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile obținute de antrenori, tehnicieni și alți membrii ai staffului tehnic reprezintă venituri de natură salarială, conform prevederilor art.55 alin.1) din legea nr.55/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, și se cuprind în baza de calcul a impozitului pe salarii și a contribuțiilor sociale aferente.

În baza situațiilor întocmite în urma reverificării, pentru veniturile realizate de antrenori, tehnicieni și alți membrii ai staffului tehnic au fost stabilite obligații de plată suplimentare în contul contribuțiilor sociale și accesoriile aferente, respectiv CAS angajator în sumă de .X. și CAS angajat în sumă de .X. lei în baza art.18 alin.1) și alin.3) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, fond de accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei în baza art.101 alin.1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, fond somaj angajator în sumă de .X. lei și fond șomaj angajat în sumă de .X. lei în baza art.27 alin.1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, CASS angajator în sumă de .X. lei și CASS angajat în sumă de .X. lei în baza art.51 alin.1) și art.52 alin.1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, contribuția pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei în baza art.4 din , contribuția la fondul de garantare creanțelor salariale .X. lei, majorări și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei în baza art.116 alin.1) și art.121 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 peivind Codul de procedură fiscală.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele :

1. Referitor la avansurile spre decontare și la sumele acordate cu titlul de împrumut, cauza supusă soluționării este dacă sumele acordate sportivilor, antrenorilor și tehnicienilor în perioada .X./2004 – .X./2005 cu titlu de avans spre decontare sau împrumuturi au fost legal încadrate de organele de inspecție fiscală ca venituri de natură salarială în condițiile în care aceste sume nu au fost nici justificate și nici restituite.

In fapt, în perioada .X.-.X./2004 societatea a efectuat plăți prin casierie, pe bază de dispoziții de plată, către jucătorii .X., antrenori și tehnicieni, încadrați cu contracte individuale de muncă, în sumă totală de .X. lei. Sumele ridicate nu au fost justificate și nici restituite, fiind anulate ulterior prin înregistrarea lor pe costuri.

De asemenea, în perioada .X.-.X./2005 societatea a efectuat plăți prin casierie cu titlu de împrumut în valoare de .X. lei către dl..X. în calitate de director economic. În luna .X./ 2005 și .X./2006 a fost restituită suma de .X. lei, iar diferența de .X. lei a fost anulată prin înregistrarea pe costuri în luna .X/2006.

Intrucât sumele acordate cu titlu de avansuri spre decontare sau cu titlu de împrumut nu au fost justificate în vreun fel, organele de inspecție fiscală le-au încadrat ca fiind venituri de natură salarială și au stabilit în sarcina societății diferențe de impozit pe venitul din salarii, calculând și contribuții sociale prin includerea în veniturile realizate de sportivi, antrenori și tehnicieni a sumelor primite în anul 2004 și 2005 sub formă de avansuri spre decontare/împrumuturi care nu au fost justificate.

In drept, art.55 alin.1), alin.2) lit.k) și alin.3) lit.c) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada de referință stipulează că :

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă 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”,

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate dependentă include, însă nu sunt limitate la :

[...]

c) împrumuturi nerambursabile;

In speță sunt incidente și prevederile pct.68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căror :

“68. Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, [...]

k) sumele plătite sportivilor ca urmare a participării în competiții sportive, precum și sumele plătite sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști în domeniu pentru rezultatele obținute la competițiile sportive, de către structurile sportive cu care aceștia au relații contractuale de muncă, indiferent de forma sub care se plătesc, inclusiv prima de joc, cu excepția celor prevăzute la [art. 42 lit. t\)](#) din Codul fiscal”.

In temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică care desfășoară o activitate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sumă de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă.

Având în vedere prevederile legale incidente cauzei și documentele aflate la dosar se reține că în perioada 2004 – 2005 societatea a plătit sportivilor, antrenorilor și tehnicienilor, angajați în baza unui contract individual de muncă, diverse sume sub forma de avans spre decontare și împrumut, fără ca aceștia să justifice în vreun fel sumele ridicate, astfel că sumele primite în anul 2004 și 2005 sub formă de avansuri spre decontare și împrumuturi reprezintă venituri de natură salarială acordate persoanelor mai sus menționate.

Referitor la susținerile societății că reconsiderarea ca venituri de natură salarială a sumelor de bani plătite prin caserie cu titlu de avansuri spre decontare sau împrumuturi, este eronată întrucât sumele ridicate în baza dispozițiilor de plată aferente aveau drept destinație efectuarea unor cheltuieli

pentru și în interesul societății, urmând ca titularii acestor avansuri să aducă documente justificative ori să le restituie se reține că petenta nu a adus în sprijinul afirmației sale niciun document relevant în soluționarea cauzei, rezumându-se la aprecieri cu caracter general.

Astfel, deși a avut la dispoziție o perioadă de timp rezonabilă pentru prezentarea probatoriilor, având în vedere soluția de desființare dispusă prin Decizia nr..X./2010, soluție pronunțată tocmai și spre o reanalizare a naturii sumelor acordate sportivilor și tehnicienilor, ca și împrumut sau ca avans spre decontare, societatea contestatoare nu a prezentat în susținerea afirmațiilor sale niciun document relevant, cum ar fi un contract de împrumut care ar fi certificat existența faptică a împrumutului, nu a lămurit scopul împrumutului, nu a lămurit scopul avansului spre decontare, mărginindu-se la afirmația potrivit căreia „aveau drept destinație efectuarea unor cheltuieli pentru și în interesul societății”.

Totodată, se reține că dacă pentru împrumutat cauza împrumutului este universală, și anume aceea de a-și procura o sumă de bani necesară la un anumit moment, societatea contestatoare nu a lămurit cauza împrumutului din punctul său de vedere, adică al împrumutătorului, neaducând niciun argument în acest sens.

Mai mult, se reține că, potrivit doctrinei, termenul de restituire reprezintă un element esențial al unui împrumut, element care privește fondul raportului dintre părți, și care lipsește cu desăvârșire în speță, confirmând astfel caracterul dolosiv al operațiunilor petentei care, încercând să explice lipsa acestui element esențial al unui împrumut se prevalează de faptul că legiuitorul nu a prevăzut expres obligativitatea sa, omițând faptul că pentru a construi convingerea asupra autenticității acțiunilor sale, existența contractului de împrumut, precizarea termenului de restituire, lămurirea scopului avansurilor spre decontare ar fi fost esențiale, dezlegând fondul cauzei.

Față de alegația contestatoarei privind faptul că decizia de impunere nr..X./2012, contestată, nu a respectat considerentele Deciziei nr..X./2010 prin care a fost desființată decizia de impunere nr..X./2010, întrucât a fost reconfirmată soluția dată inițial prin decizia desființată, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor în considerentele Deciziei nr..X./2010 a precizat următoarele :

„În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală în sensul desființării deciziei de impunere nr..X./2010, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în data de .X./2010 pentru suma .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligații de plată și pentru aceeași

perioadă, analizând natura sumelor acordate sportivilor și tehnicienilor sub forma de avans spre decontare și împrumut. “

Din analiza celor de mai sus, se reține că s-a dispus desființarea deciziei de impunere nr..X./2010 tocmai pentru ca organele de inspecție fiscală să reverifice obligațiile de plată analizând **natura sumelor acordate sportivilor și tehnicienilor sub forma de avans spre decontare și împrumut.**

Astfel cum se desprinde din cele reținute anterior, societatea contestatoare nu a probat prin documente **natura** sumelor respective, nu a lămurit cauza acordării acelor sume ca avansuri spre decontare sau împrumut, nu a lămurit scopul acordării acelor sume ca avansuri spre decontare sau împrumut, astfel încât organele de inspecție fiscală în mod corect au reținut că sumele respective sunt de natură salarială.

Se reține că practica judiciară este constantă în a hotărî că operațiunile prestate nu trebuie să fie numai generic înscrise în evidența fiscală, ci este necesar **să se dovedească realitatea lor cu documente valabil încheiate**. În speță, se reține că, în baza înscrisurilor depuse la dosar, nu s-a probat natura sumelor respective ca având caracterul unor împrumuturi sau avansuri spre decontare, întrucât contestatoarea nu descrie în mod concret cauza și scopul acestora, nu explică lipsa unor elemente esențiale cum ar fi existența contractului de împrumut sau faptul că nu a fost stabilit termen de restituire a împrumutului, nefiind astfel dovedită natura sumelor respective ca fiind avansuri spre decontare și împrumuturi, și, prin urmare, sumele respective au natură salarială.

Se reține de asemenea că prin adoptarea măsurii de reverificare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a urmărit să înlăture orice dubiu asupra naturii sumelor respective, iar, la reverificare, organele de inspecție fiscală au reținut natura salarială a acestora, argumentele contestatoarei, mai sus analizate, fiind lapidare și neconcludente.

Față de afirmația contestatoarei potrivit căreia sumele respective au fost restituite, astfel încât pot fi considerate împrumuturi sau avansuri spre decontare, se reține că, pe de o parte, în perioada supusă verificării/reverificării singura sumă restituită a fost cea în cuantum de .X. lei acordată domnului .X. și de care organele de inspecție fiscală au ținut cont la stabilirea sumelor suplimentare, iar pe de altă parte contestatoarea ar fi trebuit să demonstreze cu documente de la data controlului faptul că sumele respective au natura unor împrumuturi sau avansuri spre decontare nu cu documente ulterioare constatărilor respective, documente care au fost încheiate tocmai pentru a anula efectele constatărilor inspecției fiscale și care

nu demonstrează, prin simpla lor emitere, neînsoțite de alte documente, mai sus enumerate, faptul că sumele respective au natura unor împrumuturi sau avansuri spre decontare.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele încasate de jucători, antrenori și tehnicieni, angajați în baza unui contract individual de muncă, sub forma de avansuri spre decontare și împrumuturi reprezintă venituri de natură salarială drept pentru care societatea avea obligația să calculeze și să achite impozitul pe veniturile din salarii aferent în sumă de .X. lei.

Intrucât aceste venituri se încadrează în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale prevăzute de art.18 și art.24 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale cu modificările și completările ulterioare, art.101 alin.1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale cu modificările și completările ulterioare, art.26 și art.27 alin.1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare, art.51 alin.2) lit.a) art.52 alin.1) și alin.2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate cu modificările și completările ulterioare, art.257 alin.1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în sistemul sănătății cu modificările și completările ulterioare, art.116 alin.1), art.121 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum se regăsesc precizate în cuprinsul actului administrativ fiscal atacat.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al acestor contribuții sub aspectul cotelor, însumării produselor dintre baza de calcul și cotele aplicate și nu prezintă în susținere documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de **.X. lei**, din care CAS angajator în cuantum de .X. lei, CAS angajați în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru somaj angajator în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate angajator în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate angajați în cuantum de .X. lei.

Deoarece în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă de **.X. lei**, reprezentând impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale aferente, aceasta datorează și accesoriile aferente acestora în

quantum de .X. lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

2. Referitor la indemnizațiile de instalare și primele de joc plătite de club jucătorilor, antrenorilor și tehnicienilor, precum și la veniturile realizate în baza convențiilor civile de către jucători, antrenori și tehnicieni, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat aceste venituri în categoria veniturilor de natură salarială în condițiile în care raporturile dintre societate și beneficiarii de venituri întrunesc trasăturile unor activități dependente.

In fapt, în perioada supusă inspecției fiscale societatea a plătit jucătorilor, antrenorilor și tehnicienilor indemnizații de instalare și prime de joc pe care nu le-a inclus în baza de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii considerând că aceste sume de bani nu se impozitează pentru că se încadrează în categoria premiilor.

În perioada .X. – ..X./2005 societatea nu a considerat venituri de natură salarială veniturile realizate de jucători, antrenori și tehnicieni în baza convențiilor civile.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că activitatea desfășurată de sportivi, antrenori și tehnicieni nu este o activitate independentă, fapt pentru care veniturile plătite de club acestor persoane în perioada .X. – .X./ 2005, au fost reîncadrate ca venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Pentru perioada .X./ 2006 – .X./ 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat veniturile realizate de antrenori, tehnicieni și alți membri ai staffului tehnic au fost considerate ca venituri din activități independente.

În urma inspecției fiscale aceste venituri au fost reîncadrate în categoria veniturilor din activități dependente – venituri de natură salarială – pentru care s-au calculat în sarcina societății impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

In drept, la art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare se precizează că :

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Având în vedere prevederile legale, organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

La art.55 din același act normativ se menționează că :

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă 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”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că organele de inspecție fiscală au considerat venituri din salarii indemnizațiile de instale și primele de joc plătite de societate jucătorilor, antrenorilor și tehnicienilor în baza convențiilor civile.

În speță sunt incidente și prevederile pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căroră :

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la [art. 55](#) din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii”;

iar la pct.68 lit.k) din același act normativ se precizează :

“68. Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și

orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

[...]

k) sumele plătite sportivilor ca urmare a participării în competiții sportive, precum și sumele plătite sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști în domeniu pentru rezultatele obținute la competițiile sportive, de către structurile sportive cu care aceștia au relații contractuale de muncă, indiferent de forma sub care se plătesc, inclusiv prima de joc, cu excepția celor prevăzute la [art. 42 lit. t\)](#) din Codul fiscal;”

Se reține că activitatea sportivilor, antrenorilor și tehnicienilor desfășurată în cadrul clubului întrunește criteriile unei activități dependente deoarece **personalul clubului** utilizează toate mijloacele de muncă necesare desfășurării activității fotbalistice, respectiv terenuri de joc, săli de pregătire, vestiare, echipament adecvat antrenamentului și competiției, antrenori, medici, maseuri, personal calificat de specialitate, sunt puse la dispoziția jucătorului de către clubul sportiv, jucătorul contribuind doar cu prestația fizică, nu și cu capital propriu.

În vederea stabilirii naturii veniturilor obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile încheiate cu cluburile sportive, s-a solicitat Comisiei Fiscale Centrale adoptarea unei soluții unitare, iar prin adresa nr. .X./2014 Comisia a precizat că „*nu se poate investi cu emiterea unei decizii prin care să adopte o soluție unitară, întrucât a constatat existența unei practici neunitare chiar la nivelul instanței supreme de judecată*”.

În raport de această situație, organul de soluționare reține că practica judiciară este majoritar covârșitoare în a califica veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile ca fiind venituri obținute din activități dependente –venituri de natură salarială.

Se reține că indiferent de actul juridic încheiat de clubul .X. cu sportivii profesioniști, veniturile realizate de aceștia dintr-o activitate dependentă nu poate fi decât de natură salarială și supusă regimului fiscal prevăzut de lege pentru toate celelalte venituri din salarii și asimilate salariilor.

Din documentele aflate la dosar se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că activitatea desfășurată de sportivi, antrenori și tehnicieni nu este o activitate independentă, iar veniturile obținute de aceștia sub forma indemnizațiilor de instalare și primele de joc au fost reîncadrate ca venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozitul pe veniturile din salarii și au fost stabilite contribuțiile sociale aferente.

Se reține că organele de inspecție fiscală au apreciat corect că nu sunt îndeplinite criteriile legale corespunzătoare unei activități independente

Întrucât activitatea desfășurată de jucătorul .X. nu este efectuată întâmplător și conjunctural.

Astfel, veniturile obținute de jucători au fost corect reconsiderate ca fiind venituri de natură salarială și nu sunt rezultatul unei activități independente, care presupune participarea sportivilor la competiții pe cont propriu, fără relații contractuale cu entitatea plătitoare, prin libera alegere a desfășurării activității, a programului și locului de desfășurare a activității.

Mai mult, jucătorii .X. nu au libertatea de alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și nici locul în care să se antreneze și să joace fotbal, activitatea fiind strict reglementată prin regulamente interne ale clubului, cât și prin regulamentele Federației Române .X. și Ligii Profesioniste .X., regulamente obligatorii pentru toți cei implicați în activitatea fotbalistică.

Astfel, rezultă că specificul activității desfășurate presupune respectarea programului de pregătire și antrenament stabilit de conducerea clubului, obligația de participare la orice eveniment sportiv sau social decis de club.

Având în vedere prevederile legale precum și convențiile civile încheiate de clubul sportiv cu jucători, antrenori, tehnicieni, rezultă faptul că aceștia nu au realizat venituri din activități independente întrucât o activitate independentă presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ.

Însă, participarea la competițiile fotbalistice nu se poate realiza pe cont propriu în condițiile în care prin definiție fotbalul este un sport de echipă.

Organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală nu au reîncadrat veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile după data de 01.01.2006 în condițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, însă au recalificat veniturile obținute de antrenori, tehnicieni, aceste categorii neregăsindu-se în prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 de modificare a Legii nr.69/2000.

Argumentul societății referitor la neinclusiunea în veniturile salariale a indemnizațiilor de instalare și primelor de joc nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece clubul nu face dovada că sportivii în cauză sunt medaliați și participă la competiții europene, mondiale sau olimpice, așa cum cere textul de lege invocat.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele încasate de jucători, în perioada .X.- .X./2005, respectiv antrenori, tehnicieni, staff tehnic, în perioada .X./2005 – .X./2008 în baza convențiilor civile, sub formă de prime de joc și indemnizații de instalare, reprezintă venituri de natură salarială, drept pentru care societatea avea obligația să

calculeze și să achite impozitul pe veniturile din salarii aferent în sumă de .X. lei.

Intrucât aceste venituri se încadrează în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale prevăzute de art.18 și art.23 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale cu modificările și completările ulterioare, art.101 alin.1) lit.a) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale cu modificările și completările ulterioare, art.26 și art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale cu modificările și completările ulterioare, art.51 alin.2) lit.a) art.52 alin.1) și alin.2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate cu modificările și completările ulterioare, art.257 alin.1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în sistemul sănătății cu modificările și completările ulterioare, art.4 alin.1) lit.a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate cu modificările și completările ulterioare, art.116 alin.1), art.121 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum se regăsesc precizate în cuprinsul actului administrativ fiscal atacat.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al acestor contribuții sub aspectul cotelor, însumării produselor dintre baza de calcul și cotele aplicate și nu prezintă în susținere documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând CAS angajator în cuantum de .X. lei, CAS angajați în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru șomaj angajator în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru șomaj angajați în cuantum de .X. lei, fondul special de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate angajator în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate angajați în cuantum de .X. lei, contribuție pentru concedii și indemnizații în cuantum de .X. lei.

Deoarece în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe venitul din salarii și contribuții

sociale, aceasta datorează și accesoriile aferente în cuantum de **.X. lei**, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*..

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei precum și în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2012 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei CAS angajator,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei CAS angajați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj angajator,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj angajați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția angajatorului la fondul de garantare,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate angajator,

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL