



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17,

sector 5, București

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 58/2015
privind soluționarea contestației depusă de
.X. S.A. din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu nr.906296/20.02.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. prin adresa nr..X./15.02.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor nr.X/20.02.2012 asupra contestației formulată de .X. S.A. cu sediul în localitatea .X., str.X, județul .X., Cod unic de înregistrare X.

.X. S.A. .X. contestă Decizia de impunere nr..X./16.01.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./09.01.2012 de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei contribuție individuală pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;
- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

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, în raport de data comunicării sub semnătură și ștampilă a Deciziei de impunere nr..X./16.01.2012, aflată pe copia adresei de înaintare nr..X./16.01.2012, respectiv la data de **17.01.2012**, și în raport de data depunerii contestației la Direcția generală a finanțelor publice .X., respectiv **02.02.2012**, astfel cum reiese din ștampila aplicată de serviciul registratura pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1), lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.A. .X..

- I. În susținerea cauzei, contestatoarea aduce următoarele argumente:

Referitor la Statutul sportivului profesionist în România și la aplicabilitatea convențiilor civile, contestatoarea arată că acesta este reglementat printr-o lege specială, respectiv Legea educației fizice și sportului nr.69/28.04.2000 care garantează atât legalitatea formei contractuale (în cazul de față contractul de prestări servicii având de fapt toate elementele de valabilitate ale convenției civile), cât și, în mod esențial întinderea drepturilor și obligațiilor sportivului izvorâte din contractul încheiat, drepturi din care face parte la cerere, participarea și plata contribuției la un sistem de pensii, public și/sau privat, în condițiile legii.

Contestatoarea invocă faptul că prevederile Legii nr.69/2000 primează față de orice altă prevedere contrară întrucât ne regăsim în situația în care excepția întărește regula sau altfel spus excepția confirmă regula – principiu de drept care are următorul sens: excepția introdusă expres pentru a permite pedepsirea încălcării regulii este o întărire a regulii.

Contestatoarea arată că art.12 din Regulamentul privind statutul și transferul jucătorilor de fotbal al .X. prevede:

1. Convenția civilă încheiată în temeiul dispozițiilor Legii educației fizice și sportului nr.69/2000 și Codului civil este acordul de voință, consemnat în scris, între un jucător de fotbal și un club afiliat la .X. având ca obiect drepturile și obligațiile reciproce care decurg din practicarea jocului de fotbal în antrenamente și competiții. Drepturile și obligațiile sunt în principiu similare celor cărora le dă naștere contractului individual de muncă, cu deosebirea că nu creează raporturi de muncă.

2. Convenția civilă nu produce ca efect dobândirea calității de salariat, ori jucătorii care încheie un asemenea contract cu un club nu beneficiază de asigurări sociale și nici de drepturile prevăzute de legislația privind protecția șomerilor.

Contestatoarea menționează că potrivit art.5 din Regulamentul privind statutul și transferul jucătorilor de fotbal al .X., jucătorii de fotbal au drepturi:

- a) Să li se asigure la clubul la care sunt legitimați condițiile materiale, tehnice, organizatorice și de asistență medicală, inclusiv prim-ajutor, refacere, adecvate pentru antrenamente și jocuri:
- b) Să li se încheie de către club o asigurare pentru riscurile provenite dintr-o accidentare în cursul antrenamentelor ori jocurilor oficiale sau amicale de fotbal.

Prin urmare, contestatoarea susține că aceste contracte de prestări servicii încheiate cu jucătorii profesioniști sunt perfect legale și opozabile altor reglementări având în vedere următoarele aspecte:

- Natura contractului – un contract de prestări servicii încheiat în temeiul

Codului civil;

- Obiectul contractului – servicii prestate de un sportiv profesionist, o activitate independentă, astfel cum sunt acestea reglementate de Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, cât și de art.46 din Legea nr.571/2003 și pct.23 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- Impunerea este realizată conform prevederilor legale în materia veniturilor realizate din convenții civile;

- Participarea sportivilor profesioniști la sistemul de pensii este facultativă.

Referitor la invocarea adresei nr..X./14.12.2009 a Direcției Generale de Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală la pagina 2 din Raportul de inspecție fiscală din data de 16.12.2011, prin care s-a comunicat ca pe lângă obiectivele din tematica de control se va ține seama și de principiul prevalenței economicului asupra juridicului, contestatoarea susține că acest principiu nu poate să contravină Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, întrucât este vorba de venituri din activități independente. Mai mult, contestatoarea susține că nici prevederile Ordonanței Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, prin care s-a dat o definiție mai clară a activităților dependente precum și obligativitatea angajatorului de a calcula, a reține la sursă și de a plăti contribuțiile de asigurări sociale, nu sunt aplicabile speței.

Contestatoarea menționează că legislația muncii nu reglementează (și nu poate reglementa) convențiile civile întrucât reglementările aferente se regăsesc în Codul civil. Clubul apreciază că în cazul jucătorilor profesioniști de fotbal, în temeiul legii speciale, Legea nr.69/2000 (norma specială), se pot încheia convenții civile cu entitățile sportive, fără a li se opune prevederile art.1, alin.2 din Codul Muncii – norma generală.

Contestatoarea critică modul de interpretare dat de organele de inspecție fiscală prevederilor din convențiile civile, arătând faptul că în contractele de prestări servicii încheiate, este menționat programul de activitate, respectiv între 2 ore/zi, până la 10 ore pe săptămână, susținând că în privința mijloacelor de realizare aceste elemente contractuale nu sunt prevăzute printre condițiile de validitate ale unei convenții, în sensul art.948 din Codul civil, iar diferențierea între tratamentul fiscal aplicat veniturilor din salarii și cel aplicat veniturilor din contractul civil trebuie să realizeze o distincție clară bazată pe forma contractuală: de salariat sau de convenție civilă.

Contestatoarea susține că organele de control au dat o interpretare eronată stării de fapt, ignorând prevederile speciale în materia activității fotbalistice (drepturile, obligațiile, sancțiunile de natură profesională, legitimarea

și transferul jucătorilor, folosirea jucătorilor, procedurile speciale în fața comisiilor proprii .X. cu atribuții jurisdicționale, etc), consacrate și cu putere de lege (legea nr.69/2003), nesocotind principiul excepției în baza căreia operează convențiile civile sportive, calificând în mod nelegal, raportul juridic dintre jucător și club ca fiind contract de muncă, iar veniturile obținute în baza convențiilor civile ca fiind de natură salarială.

Contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare dispozițiile Hotărârii Guvernului nr.791/02.08.2010 de modificare și completare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 unde la pct.1 alin.2 se stipulează: “Activitățile desfășurate în mod independent în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere, nu pot fi reconsiderate dependente potrivit art.7 alin.1 pct.2.1 și pct.2.2 din Codul Fiscal”.

În ceea ce privește susținerea din raportul de inspecție fiscală că .X. S.A. a plătit drepturile bănești pe liste de plată și că nu poate face dovada înregistrării la organul fiscal, contestatoarea arată că prin utilizarea unui alt tip de documente justificative, respectiv ștat de plată nu se schimbă natura și obiectul plății, iar pentru veniturile realizate și impozitul pe venit reținut la sursă pentru personalul cu care clubul are încheiate contracte de prestări servicii a fost depusă Declarația 205. Pentru aceste persoane, .X. S.A. a calculat, reținut și virat contribuția de asigurări de sănătate în cuantum de 5,5% și impozit de 16% la sumele brute.

Referitor la invocarea deciziei nr..X./11.05.2009 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – secția Contencios Administrativ și Fiscal, pronunțată într-o cauză similară, la pag.8 din raportul de inspecție fiscală, în care se reține că, “beneficiarii contribuie numai cu prestația fizică nu și cu capitalul propriu, ceea ce este caracteristic activității dependente“, contestatoarea motivează următoarele:

- pe de o parte, practica judiciară nu este în dreptul românesc izvor de drept;
- pe de altă parte, în cazul judecat, nu a existat sau nu a fost prezentat ca probă un element hotărător și definitiv inclusiv în argumentarea instanței pentru soluția pronunțată și anume cel referitor la existența de fapt și de drept a capitalului propriu, reprezentat de drepturile federative asupra jucătorilor, aceste sume reprezentând costul capitalului achiziționat fiind înregistrate în contabilitate în contul 208 “Alte imobilizări necorporale”. De altfel, deținerea unei licențe emise de .X. de către sportiv echivalează cu confirmarea deținerii unui capital propriu încorporat în acea licență, cuantumul valoric al acesteia depinzând de regulile cererii și a ofertei.

Contestatoarea arată că organele fiscale nu au respectat principiul libertății de voință al părților în sensul că prin recalificarea raporturilor dintre jucătorii profesioniști și club, ca fiind unele de tipul angajat-angajator și nu unele

născute în baza unor convenții civile, se ignoră posibilitatea recunoscută de lege jucătorilor, de a încheia cu un club sportiv fie o convenție civilă, fie un contract individual de muncă, nesocotind unul dintre principiile fundamentale ce stă la baza încheierii convențiilor și anume “principiul libertății de voință”.

Contestatoarea invederează că Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare este o lege specială ce reglementează domeniul educației și sportului, conține dispoziții specifice derogatorii de la Codul Muncii, urmează să se aplice prioritar pentru toate situațiile ce intră sub incidența acesteia.

În acest sens, contestatoarea invocă adresa nr..X.ML/2009 emisă de Ministerul Muncii Familiei și Protecției Sociale.

Referitor la impozitarea veniturilor din convenții civile, contestatoarea consideră ca a efectuat în mod corect la finele anului raportarea prin Declarația 205 a veniturilor realizate și impozitului pe venit reținut la sursa pentru personalul cu care au încheiate contracte de prestări de servicii.

Contestatoarea arată că potrivit prevederilor art.26 alin.(1) lit.b din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând venituri primite în baza unor convenții civile sau contracte de colaborare, punct de vedere exprimat de către Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale prin adresa nr..X.ML/14.07.2009.

Referitor la contribuțiile privind fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale contestatoarea apreciază că nu le datorează având în vedere dispozițiile art.5 și următoarele din Legea nr.346/2002, sunt asigurate prin efectul legii numai cei care își desfășoară activitatea în baza unui contract de muncă, în timp ce persoanele care realizează venituri din activități independente se pot asigura la cerere.

Cu privire la contribuția de asigurări pentru șomaj, contestatoarea susține că nu este datorată având în vedere dispozițiile art.19 și următoarele din Legea nr.76/2002 privind regimul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, sunt asigurate obligatoriu prin efectul legii persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă.

Referitor la contribuțiile de asigurări de sănătate, contestatoarea consideră că nu sunt datorate potrivit legislației în materie, o astfel de obligație revine persoanelor fizice și juridice care își desfășoară activitatea pe bază de contract individual de muncă, respectiv numai în privința angajatorilor.

În privința contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări respectiv a contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contestatoarea apreciază că nu sunt datorate având în vedere că obligația plății unor asemenea contribuții cade în sarcina angajaților, numai pentru persoanele care desfășoară activități pe bază de contract de muncă și în baza

raportului de serviciu potrivit art.1 alin.(1), lit.a) și următoarele din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, respectiv art.7 alin1 din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Contestatoarea susține că organele fiscale au interpretat în mod eronat dispozițiile legale aplicabile în cauză, au recalificat eronat relațiile contractuale născute între reclamantă și judecătorii de fotbal, generând astfel efecte fiscale ale unor raporturi de muncă încheiate în baza unor contracte de muncă, obligând eronat clubul la plata unor sume suplimentare reprezentând contribuții la bugetul asigurărilor de stat.

Contestatoarea arată că potrivit art.982 din Codul civil și întrucât sportivul profesionist este destinat al unei licențe, din punct de vedere fiscal veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile încheiate cu structurile sportive în condițiile legii nr.69/2000, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență nr.205/2005 nu pot fi asimilate veniturilor din salarii definite de art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ca fiind acele venituri în bani și sau natură obținute de persoana fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege.

Contestatoarea susține că organele fiscale nu au avut în vedere faptul că veniturile realizate ca urmare a convențiilor sau contractelor civile încheiate în condițiile Codului civil se încadrează în categoria veniturilor din activități independente în sensul art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și se supune impunerii potrivit art.52 alin.1 din același act normativ, punct de vedere exprimat și de Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr..X./14.09.2009, precum și prin adresa nr..X./2009 emisă de Direcția legislație impozite directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Contestatoarea arată că în situația veniturilor obținute de sportivi profesioniști din convențiile civile, clubul nu are calitatea de angajator și pe cale de consecință nu poate fi obligat să rețină și să plătească contribuții la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția de asigurări pentru șomaj, contribuția de asigurări de sănătate, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale, având în vedere natura activităților desfășurate de către jucătorii profesioniști, respectiv activități independente.

În consecință, contestatoarea solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./16.01.2012 cât și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./09.01.2012.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./09.01.2012 emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., s-au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.07.2005 – 31.12.2008.

Inspecția fiscală a avut ca obiect verificarea impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale conform Circularei Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./17.06.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală .X. sub nr..X./19.06.2009 și completarea Circularei nr..X./22.06.2009, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..X./13.07.2009.

Având în vedere adresa nr..X./23.07.2009 a .X. S.A prin care societatea exprimă în scris faptul că pentru sumele încasate de sportivi în baza “convențiilor civile de prestări sportive”, angajatul și angajatorul nu sunt obligate la plata contribuțiilor sociale și de șomaj, s-a solicitat Direcției Generale de Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr..X./28.07.2009 să comunice punctul de vedere cu privire la cele precizate de contestatoare în vederea interpretării unitare a prevederilor legale de către organele de inspecție fiscală, fapt pentru care în baza referatului din data de 29.07.2009, inspecția fiscală parțială a fost suspendată în conformitate cu art.2 lit.c) din Ordinul Ministerului Finanțelor nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.

Prin adresa nr..X./29.07.2009 contribuabilul a fost înștiințat cu privire la suspendarea inspecției fiscale.

Cu adresa nr..X./14.12.2009, Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a comunicat faptul că “pentru încadrarea corectă a veniturilor obținute de sportivi profesioniști se va ține seama, pe lângă obiectivele din tematica și de principiul prevalenței economicului asupra juridicului, reflectat în Legea contabilității nr.82/1991, republicată în 2008, în Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1752/2005 precum și în legislația conexasă. [...]. Conform acestui principiu informațiile cuprinse în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor nu numai forma lor juridică”.

Prin adresele nr.X.X./09.06.2010 și nr..X./07.09.2011 contribuabilul a fost înștiințat cu privire la reluarea inspecției fiscale cu data de 12.09.2011.

Obiectivul controlului: stabilirea modului de calcul, evidență și virare a impozitului pe venituri din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor la bugetul asigurărilor sociale de stat.

Pentru desfășurarea activității sportive, clubul a încheiat cu sportivi români și străini, antrenorii, personalul tehnic și administrativ:

A. Contracte individuale de muncă, în baza prevederilor Codului Muncii aprobat prin Legea nr.53/2003;

B. Convenții civile de prestări servicii în baza prevederilor Codului civil.

Referitor la convențiile civile încheiate cu sportivii, antrenorii, personalul medical și administrativ, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada verificată, societatea a încheiat contracte individuale de muncă și contracte de prestări servicii (sau convenții civile de prestări servicii sportive) cu aceleași persoane, convenții civile în baza cărora clubul le-a achitat, la fel, lunar și în mod continuu, sume de bani pentru serviciile sportive sau de altă natură prestate cu titlu de contract lunar, prime de joc, prime de instalare, prime de promovare din Divizia B în Divizia A la finalul sezonului.

Organele de inspecție fiscală arată că există și persoane (fotbaliști) cu care societatea a încheiat numai convenții de prestări servicii sportive.

Sumele plătite de către .X. S.A personalului în baza convențiilor civile de prestări servicii sportive au fost considerate de către plătitorul de venituri ca sume plătite persoanelor care desfășoară activități independente și activitatea desfășurată, similară activității persoanelor fizice autorizate sau convențiilor civile pentru care prestația este de natură unică, ocazională.

În evidența contabilă, aceste sume acordate de club prestatorilor de servicii au fost înregistrate ca și cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

În urma analizei naturii convențiilor civile încheiate și a modului de derulare a acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de sportivi, antrenori, personal medical și administrativ îndeplinesc criteriile muncii dependente.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au invocat adresa nr..X./11.03.2008 emisă de Direcția Generală Juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, dată în vederea clarificării unor aspecte legate de aplicarea legislației fiscale pentru impozitarea drepturilor bănești acordate jucătorilor de fotbal, prin care se fac următoarele precizări:

“Referitor la veniturile obținute de o persoană fizică care își desfășoară activitatea în baza unui contract individual de muncă, acestea sunt considerate venituri din salarii în conformitate cu dispozițiile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, veniturile de natură salarială sunt venituri din activități dependente dacă sunt îndeplinite criteriile stabilite de pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- 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.

[...]

Criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt stabilite de pct.19 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv: libera alegere de desfășurare a activității, riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul, activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți, activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.

Potrivit dispozițiilor art. 14 din Legea nr.69/2000 legea educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, sportivul profesionist este cel care încheie o convenție sportivă, în formă scrisă, un contract individual de muncă sau o convenție civilă în condițiile legii.

Astfel, sportivul profesionist poate încheia cu clubul sportiv, fie contracte individuale de muncă, fie convenții civile, însă stabilirea naturii actului încheiat se realizează în funcție de conținutul acestuia și nu de titlul purtat de acesta.

În sprijinul acestei afirmații este și adresa nr..X./14.12.2009 prin care Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a comunicat faptul că pentru încadrarea corectă a veniturilor obținute de sportivii profesioniști se va ține seama, pe lângă obiectivele din tematica și de principiul prevalenței economicului asupra juridicului, reflectat în Legea contabilității nr.82/1991, republicată în 2008, în Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1752/2005 precum și în legislația conexasă. [...]. Conform acestui principiu informațiile cuprinse în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor nu numai forma lor juridică“.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au reținut că, convențiile civile se pot încheia doar pentru cazuri în care prestația este de natură unică, ocazională, și nu pentru activități regulate, desfășurate pe o perioadă de timp nedeterminată sau mai lungă decât cere prestația respectivă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că activitățile sportivilor și antrenorilor care se desfășoară în baza unor convenții civile sunt de fapt activități care fac parte din obiectul de activitate principal al societății.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X.SA a calificat în mod eronat activitatea sportivilor ca fiind una independentă. Întrucât activitatea acestora întrunește toate condițiile legale ale activităților dependente, veniturile realizate de sportivii profesioniști și restul personalului administrativ în baza contractelor civile, trebuie încadrate la venituri de natură salarială conform art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.67, pct.68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Pe baza constatărilor și a documentelor existente la contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de către sportivi nu este efectuată întâmplător, conjunctural și nu îndeplinește criteriile stabilite de lege pentru a fi o activitate independentă, ci îmbracă caracterul unei activități dependente, astfel încât veniturile încasate de sportivi constituie venituri de natură salarială pentru care se datorează impozit pe veniturile din salarii asimilate salariilor și contribuțiile sociale aferente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a considerat în mod eronat ca activitate independentă activitatea personalului sportiv și administrativ, aceste activități fiind reglementate de art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.18, și pct.19 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au recalificat veniturile obținute de sportivi și de celelalte categorii de personal ca fiind venituri de natură salarială, deoarece activitățile independente presupun 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, având posibilitatea desfășurării activității pentru mai mulți clienți, direct sau prin personal angajat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu se rețin în tratarea din punct de vedere fiscal al acestor venituri dispozițiile art.14 alin.(2) și alin.(3) din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare, invocate de club, care consideră că legiuitorul dă posibilitatea sportivilor profesioniști să practice sportul în care sunt licențiați, atât în baza unei convenții civile de prestări servicii, cât și în baza unui contract individual de muncă. Legiuitorul, prin folosirea conjuncției “sau” lasă posibilitatea alegerii alternative ori a contractului individual de muncă, ori a convenției civile, cele două variante excluzându-se reciproc, însă din punct de vedere juridic, cele două tipuri de contracte nasc raporturi juridice ce aparțin unor ramuri de drept diferite (de muncă și civil), ceea ce le creează și un regim fiscal diferit raportat la prevederile legale în vigoare.

În sprijinul celor precizate mai sus, organele de inspecție fiscală au invocat Decizia nr..X./11.05.2009 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, pronunțată în Dosarul nr..X./2/2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile obținute de sportivi și celelalte categorii de personal menționate prin convențiile civile de presări servicii sunt asimilate salariilor și pe cale de consecință se datorează impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale aferente.

În baza prevederilor art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea bazei de impunere și a diferențelor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

În baza convențiilor civile încheiate cu persoane fizice (sportivi, antrenori, personal medical, personal administrativ, etc), aceștia au încasat în perioada verificată **01.07.2005 – 31.12.2008**, venituri de natură salarială constând în prime de instalare, prime de joc și prime de obiectiv precum și alte sume plătite cu orice titlu personalului, atât în numerar cât și prin virament bancar, în total plăți nete în cuantum de .X. lei, așa cum rezultă din anexele la actul de control atacat.

Aferent acestor sume nete, contestatoarea a calculat și reținut impozit pe venit, după cum urmează:

- 01.07.2005 – 31.07.2006, impozit în cotă de 10% asupra bazei prevăzute la art.52 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- 01.08.2006 -31.12.2006, impozit în cotă de 10% asupra diferenței dintre venitul prevăzut la art. 52 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate.

În perioada supusă inspecției fiscale, contestatoarea a declarat lunar conform art.52 alin.(3) și art.79 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prin Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat formular 100 și conform fișei pe plătitor, impozit pe veniturile din salarii aferente persoanelor angajate cu contract de muncă și din activități desfășurate în baza convențiilor civile în sumă de .X. lei, astfel:

- anul 2005, suma de .X. lei;
- anul 2006, suma de .X. lei;
- anul 2007, suma de .X. lei;
- anul 2008, suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că contestatoarea a calculat și înregistrat în evidența contabilă impozit pe venituri din activități desfășurate în baza convențiilor civile, după cum urmează:

- pentru anii 2005 -2006, în cotă de 10% aplicat asupra venitului brut din convenții civile;

- pentru anii 2007 -2008, în cotă de 16% aplicat asupra diferenței dintre venitul brut din convenții civile și contribuția individuală de asigurări de sănătate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2006, contestatoarea a depus formularul 205 "Declarație informativă privind impozitul reținut pe veniturile cu regim de reținere la sursă pe beneficiarii de venit", în data de 05.03.2007, în conformitate cu art.93 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2017/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru impozitul reținut în cotă de 10%, în vederea impunerii finale, conform art.84 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Față de această situație, organele de inspecție fiscală au luat următoarele măsuri:

- au reconsiderat veniturile din convenții civile cu fotbalistii, antrenorii și personalul administrativ ca venituri asimilate salariilor conform art.55 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.67 și pct.68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004;

- în baza plăților nete efectuate către fotbaliști, antrenori și personalul administrativ, au stabilit veniturile brute aferente acestora, respectiv baza de impunere pentru impozitul pe venituri din salarii, în conformitate cu prevederile art.57 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.106, pct.107, pct.108 și pct.111 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat în perioada verificată o serie de deficiențe cu privire la modul de calcul, declarare și virare a impozitului pe venit aferent sumelor plătite arbitrilor, observatorilor și sportivilor juniori.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei impozitul pe venituri din salarii și asimilate salariilor suplimentar în sumă de.X. lei aferent perioadei 01.07.2005 – 31.12.2008.

Pentru neplata la termenul legal a diferenței de impozit pe venitul din salarii stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă totală de.X. lei, au fost calculate accesorii în sumă totală de .X. lei, din care: dobânzi și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei în conformitate cu art.115 alin.(1), art.116 alin.(1), art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.121 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin reîncadrarea veniturilor obținute de sportivi, antrenori și personalul administrativ în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv ca fiind venituri de natură salarială, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată contribuții sociale și accesorii aferente, după cum urmează:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.18 și art.24 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale.

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajați, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.18, art.23 din Legea nr.19/2000, art.24 alin.(2) din Legea nr.512/2004 – Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2005, art.19 alin.(2) din Legea nr.380/2005 – Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2006, art.20 alin.(2) din Legea nr.487/2006 – Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2007, art.14 alin.(2) din Legea nr.387/2007 – Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008;

- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în baza prevederilor art.101 alin.(1) Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale;

- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în baza art.26 din Legea nr.76/2002;

- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajați, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj;

- fondul special de garantare pentru plata creanțelor salariale, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în baza prevederilor art.7 din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale.

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.52 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare și art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare.

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajați, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în baza art.51 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare și art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare.

- contribuția pentru concedii și indemnizații datorată de angajator, în sumă de .X.lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în baza prevederilor art.6 alin.(1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 coroborat cu art.256 alin.(5) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare.

Accesoriile au fost calculate în temeiul prevederilor art.119, art.120 și art.121¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală invocă în susținerea cauzei Decizia nr..X./11.05.2009 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, pronunțată irevocabil în Dosarul nr..X./2/2009.

III.Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au reîncadrat în mod legal veniturile realizate de sportivii, antrenori și alte categorii de personal în baza convențiilor civile în categoria veniturilor de natură salarială în condițiile în care raporturile dintre clubul sportiv și beneficiarii de venituri întrunesc trasăturile unor activități dependente.

În fapt, în urma inspecției fiscale, reprezentanții Direcției generale a finanțelor publice .X. au constatat mai multe deficiențe cu privire la modul de calcul, declarare și virare de către .X. S.A. a impozitului pe venituri din salarii, stabilind în sarcina contestatoarei pentru perioada 01.07.2005 – 31.12.2008 o diferență de impozit pe venituri din salarii în sumă totală de .X. lei.

Prin contestația formulată, deși societatea contestă întreaga sumă cu titlu de impozit pe venituri din salarii stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./16.01.2012, aduce critici numai cu privire la reconsiderarea

veniturilor plătite pentru sportivi, antrenori, personal medical și administrativ în baza convențiilor civile.

Făcând aplicațiunea în cauză a principiului disponibilității, organul de soluționare va analiza contestația numai în raport de argumentele societății.

În perioada **01.07.2005 – 31.12.2008** clubul sportiv a încheiat cu sportivii și alte categorii de personal convenții civile, în baza cărora a acordat acestora prime de instalare, prime de joc, prime de obiectiv, precum și alte sume personalului, considerând veniturile obținute de aceștia drept venituri din activități independente pentru care a calculat, declarat și virat la bugetul de stat impozit pe veniturile din convenții civile.

Prin convențiile civile de prestări servicii încheiate cu sportivii, în general obligațiile părților erau următoarele

- Sportivul se obligă să presteze activitatea fotbalistică conform celor mai înalte standarde profesionale, cu respectarea condițiilor și a cerințelor Clubului;

- se obligă să participe la antrenamente, stagii de pregătire, cantonamente, jocurile amicale și jocuri oficiale, la acțiuni de prezentare, jocurile și activitățile demonstrative și de publicitate organizate de către sau la care participă clubul;

- se obligă să respecte programul de pregătire și antrenament stabilit de către Club sau de reprezentanții acestuia;

- se obligă să îndeplinească toate obligațiile ce îi revin potrivit regulamentelor de organizare și funcționare precum și ale Regulamentului de Ordine Interioară ale Clubului;

- se obligă să desfășoare activitatea sportivă la oricare dintre echipele Clubului conform deciziilor conducerii acestuia;

- se obligă să respecte toate deciziile și indicațiile antrenorului, precum și ale conducerii Clubului;

- se obligă să contribuie prin prestația sa la realizarea obiectivelor de performanță stabilite de către club și să folosească în acest sens întreaga capacitate fizică și intelectuală;

- se obligă să poarte echipamentul de antrenament, de joc și de reprezentare potrivit cerințelor și hotărârilor clubului;

- se obligă în conformitate cu Regulamentul de Ordine Interioară, să respecte indicațiile antrenorului și ale medicului Clubului privind comportamentul și modul de viață în afara programului de activitate sportivă, respectiv în perioada de refacere și odihnă și în timpul liber al Jucătorului;

- se obligă să aibă o comportare decentă, demnă și civilizată, în orice împrejurare, astfel încât să nu aducă nici un fel de prejudicii Clubului;

- se obligă să nu facă nici un fel de declarație publică cu privire la activitatea sportivă desfășurată sau în legătură cu Clubul ori conducerea acestuia.

Clubul se obligă să asigure sportivului, în conformitate cu Regulamentul de Ordine Interioară, condiții de pregătire corespunzătoare pentru realizarea obiectivelor propuse, cuprinzând dar fără a se limita la acestea: terenuri și/sau săli de antrenament, de pregătire și de joc, antrenori și alți specialiști calificați, mijloacele necesare pentru participarea la competiții, servicii medicale de refacere sau recuperare;

Se obligă să organizeze cantonamente, tabere și/sau alte forme de pregătire sportivă intensivă;

Se obligă să aducă la cunoștință Sportivului Regulamentul de Ordine Interioară;

Se obligă să primească, să examineze și să soluționeze plângerile, cererile, sesizările și reclamanțiile Sportivului în conformitate cu Regulamentul de Ordine Interioară.

Contestatoarea a considerat că raporturile dintre sportivi și club întrunesc criteriile unei activități independente, înțelegând să se bazeze pe prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, și prevederile art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.19, pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că raporturile dintre contestatoare și sportivi precum și celelalte categorii de personal în baza convențiilor civile încheiate, întrunesc caracteristicile unei activități dependente, motiv pentru care au reîncadrat veniturile plătite de contestatoare, respectiv prime de instalare, prime de joc, prime de promovare precum și alte sume, în categoria venituri din salarii, calculând totodată și contribuțiile sociale aferente.

În drept, cauza își găsește soluționare în prevederile art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde 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”, iar 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 primele de joc, prime de instalare, prime de obiectiv, precum și alte sume plătite cu orice titlu de societate jucătorilor, antrenorilor și altor categorii de personal 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”.

Din documentele aflate la dosar se reține că toate mijloacele 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 și, în consecință jucătorii realizează venituri din activități dependente, de natură salarială.

Mai mult, jucătorii de fotbal și alte categorii de personal nu au libertatea de alegere a locului de desfășurare activității și a programului de lucru, activitatea fiind strict reglementată prin regulamente interne ale clubului, cât și prin regulamentele Federației Române de Fotbal și Ligii Profesionale de Fotbal, 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 sportivi și celelalte categorii de personal, 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.

Din documentele aflate la dosar se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că activitatea desfășurată de sportivi și celelalte categorii de personal nu este o activitate independentă, iar veniturile obținute de acestia în baza convențiilor civile au fost în mod legal 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 sportivi și celelalte categorii de personal nu este efectuată întâmplător și conjunctural.

Astfel, veniturile obținute de sportivi 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.

Referitor la invocarea de către .X.S.A. a prevederilor pct.1 din Hotărârea Guvernului nr.791/02.08.2010 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precum și pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr.542/03.08.2010, privitor la faptul că *“activitățile desfășurate în mod independent în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere, nu pot fi reconsiderate dependente potrivit art.7 alin.1 pct.2.1 pct.2.2 din Codul fiscal”* se reține că acest act normativ a intrat în vigoare ulterior perioadei controlate prin actul de control contestat, iar organele fiscale în mod legal au făcut aplicațiunea în speță a art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată care consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune/tranzacție nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, astfel că organele fiscale sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, în baza informațiilor și documentelor prezentate de contribuabil sau furnizate de terțe persoane la solicitarea acestora, prin identificarea circumstanțelor edificatoare fiecărui caz.

Prin urmare, activitatea desfășurată de sportivi, antrenori, personal medical și administrativ în baza convențiilor civile îndeplinește mai multe criterii pentru a putea fi considerată activitate dependentă, veniturile obținute de aceștia fiind de natură salarială.

Argumentul contestatoarei referitor la încheierea convențiilor civile în temeiul art.14 din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că textul de lege a dat posibilitatea sportivului profesionist de a încheia cu structura sportivă un contract individual de muncă, supus legislației muncii, sau o convenție civilă, creând o dispoziție derogatorie de la Codul Muncii, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece în speță primează modalitatea concretă în care beneficiarii de venituri și-au desfășurat activitatea, respectiv părțile stabilesc felul activității, timpul de lucru și locul de desfășurare a activității, aceste condiții regăsindu-se

în cadrul clubului de fotbal unde persoanele care activează au un program și un orar concret cuprinzând inclusiv deplasări în țară și în străinătate la meciuri de fotbal sau pentru efectuarea stadiilor de pregătire.

De asemenea, partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celorlalte părți mijloacele de muncă, respectiv terenuri de joc, vestiare, spații cu înzestrare corespunzătoare de pregătire, echipament special pentru antrenament și competiție, etc.

Referitor la invocarea punctelor de vedere emise de Direcția Generală Juridică și Direcția de Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, organul de soluționare reține că încadrarea veniturilor obținute de sportivii profesioniști a fost supusă dezbaterii în Comisia Fiscală Centrală la data de 28.02.2012 cu adresa nr..X. la solicitarea Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

La data de 09.09.2014 Comisia Fiscală Centrală s-a dezinvestit cu motivarea : *„concluzia membrilor Comisiei a fost aceea că nu ne aflăm în situația unei aplicări neunitare a legislației în înțelesul art.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5 alin.2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art.1 alin.1) din Ordinul viceprim-ministrului, ministrului finanțelor publice nr.688/2013, ci în prezența unei practici neunitare atât la nivelul unităților din ANAF, dar și la nivelul instanțelor de judecată, respectiv la nivelul Inaltei Curți de Casație și Justiție.*

Ca urmare, Comisia fiscală centrală 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.

Or, asigurarea unei practici unitare la nivelul instanțelor de judecată excede competențelor legale ale Comisiei fiscale centrale”.

Totodată, organul de soluționare mai reține adresa Direcției Generale Juridice nr..X./05.10.2012 din Ministerul Finanțelor Publice prin care aceasta direcție și-a schimbat opinia explicită din adresa nr..X./25.11.2009 precizând că *“indiferent de natura juridică a actului încheiat de sportivul profesionist cu structura sportivă, contract de muncă sau convenție civilă, urmează a se analiza modul de desfășurare a activității, și în măsura în care aceștia desfășoară o activitate dependentă veniturile realizate sunt de natură salarială și supuse regimului fiscal prevăzut de lege pentru toate veniturile din salarii și asimilate salariilor”.*

Din analiza hotărârilor pronunțate de instanțele judecătorești se desprinde concluzia că în proporție covârșitoare soluțiile au fost în sensul celor

stabilite de inspecția fiscală, respectiv că veniturile obținute de sportivi profesioniști în baza convențiilor civile sunt venituri de natură salarială pentru care cluburile aveau obligația să calculeze, să rețină și să vireze impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

De asemenea, Parchetul de pe lângă Inalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție prin Rechizitoriul la dosarul nr..X./P/2006 a reținut referitor la contractul unui jucător de fotbal ca “ **reprezintă un contract de muncă pentru un jucător profesionist. [...] Contractul de muncă trebuie să conțină toate drepturile și obligațiile pe care le au părțile contractante (patron și angajat)**”.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele încasate de jucători, antrenori și alte categorii de personal în perioada 01.07.2005 – 31.12.2008 în baza convențiilor civile, sub formă de prime de joc, prime de obiectiv, precum și alte sume încasate de aceștia reprezintă venituri de natură salarială și asimilate salariilor, drept pentru care societatea avea obligația să calculeze și să achite impozit pe veniturile din salarii, argumentele invocate de contestatoare nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Întrucât aceste venituri au fost încadrate 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, contestatoarea 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 .X. S.A. 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: impozit pe venituri din salarii în sumă de .X. lei, contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări sociale în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă în cuantum de .X. lei, contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în cuantum de .X. lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de .X. lei, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de .X. lei, contribuție individuală de asigurări de sănătate în cuantum de .X. lei, contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în cuantum de .X. lei.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe venituri din salarii și suma de .X. lei reprezentând contribuții sociale, aceasta datorează și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor 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:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. S.A.** **.X.** împotriva Deciziei de impunere nr..

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale;

- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei contribuție individuală pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;
- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

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

X