

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE**  
**FISCALA**

Directia generala de solutionare a  
contestatiilor

**DECIZIA NR. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2006**  
privind solutionarea contestatiei depusa de  
**UNIVERSITATEA X**  
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala  
sub nr.340041/10.01.2006

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de UNIVERSITATEA X prin adresa nr.94/06.01.2006, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.340041/10.01.2006, asupra contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere nr.21656/29.12.2005 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice Iasi - Activitatea de control fiscal.

Contestatia priveste obligatiile fiscale suplimentare de plata in suma totala de x lei reprezentand :

- contributia de asigurari sociale angajator,
  - dobanzi aferente,
  - penalitati de intarziere,
  - contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale,
  - dobanzi aferente,
  - penalitati de intarziere,
- stabilite prin decizia de impunere nr.21656/29.12.2005 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice Iasi precum si a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.21657/29.12.2005.

Chiar si in raport de data emiterii deciziei de impunere contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avand in vedere ca decizia de impunere a fost emisa de Directia Generala a Finantelor Publice Iasi - Activitatea de control fiscal in data

de 29.12.2005, iar contestatia societatii a fost inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Iasi sub nr.255/09.01.2006.

Constantand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 si art.179 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de UNIVERSITATEA X.

I. Prin contestatia formulata contestatoarea considera decizia de impunere nr.21656/29.12.2005 cat si dispozitia de masuri nr.21657/29.12.2005 ca fiind nelegale si netemeinice intrucat ocuparea "posturilor vacante, rezervate sau temporar vacante, precum si pentru activitatile care nu se pot norma in posturi didactice, rectorul numeste prin decizie, in vederea suplinirii, prin cumul de functii sau plata cu ora, personal dintre cadrele didactice existente, incadrate cu norma maxima, dintre cadrele didactice pensionate, precum si dintre specialistii din alte sectoare de activitate", iar in aceste situatii "nu este posibila incheierea de contracte individuale de munca".

In sustinerea acestor afirmatii, contestatoarea invoca prevederile Legii nr.128/1997 privind Statutul personalului didactic precum si normele metodologice de aplicare ale acestui act normativ.

Contestatoarea arata ca potrivit art.5 alin.1 din Legea nr.19/2000 contributia pentru asigurari sociale se plateste pentru persoanele care desfasoara activitate pe baza de contract individual de munca, dar sunt exceptate de la plata "sumele achitate cu titlu de premii si alte drepturi prevazute de legile speciale" si considera ca in mod eronat inspectorii fiscali "au retinut obligativitatea incheierii de contracte individuale de munca pentru activitatile desfasurate prin plata cu ora sau prin cumul de functii incepand cu data intrarii in vigoare a noului Cod al muncii."

Contestatoarea sustine ca invatamantul este singurul domeniu in care se practica cumulul de functii si plata cu ora fara a avea la baza un contract individual de munca, iar sumele incasate nu se iau in calcul la plata pensiei, a concediului de odihna si a altor drepturi si considera ca nu trebuie platite contributiile de asigurari sociale de stat si asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale, fapt pentru care solicita admiterea contestatiei, desfiintarea deciziei de impunere nr.21656/29.12.2005, cu consecinta "exonerarii de la plata obligatiilor fiscale in cuantum de x lei".

De asemenea, contestatoarea solicita, ca in baza prevederilor art.184 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul

de procedura fiscala, republicata, suspendarea executarii deciziei de impunere nr.21656/29.12.2005 pana la solutionarea contestatiei.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 29.12.2005, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.21656/29.12.2005 contestata, inspectorii fiscali din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Iasi - Directia de control fiscal au constatat ca in perioada martie 2003 - decembrie 2004 contestatoarea nu a constituit contributia angajatorului pentru asigurari sociale aferente drepturilor salariale achitate pentru cumul de functii si plata cu ora personalului didactic din cadrul institutiei sau asociat.

Diferenta stabilita de organele de inspectie fiscala pentru perioada martie 2003 - decembrie 2004 este in suma de x lei, iar pentru nevirarea sumelor datorate la scadenta legala au fost calculate dobanzi in suma de y lei si penalitati de intarziere in suma de z lei.

De asemenea, contestatoarea nu a constituit contributia pentru accidente de munca si boli profesionale aferente drepturilor salariale achitate pentru cumul de functii si plata cu ora a personalului didactic in aceeasi perioada, respectiv martie 2003 - decembrie 2004, ceea ce a condus la stabilirea de diferente de plata in suma de x lei. Pentru nevirarea sumelor datorate la scadenta legala, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi in suma de y lei si penalitati de intarziere in suma de z lei.

III. Avand in vedere actele si documentele dosarului, sustinerile contestatoarei in raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare si de organul de inspectie fiscala, se retin urmatoarele :

**Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in baza de calcul a contributiei angajatorului pentru asigurari sociale si a contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale se cuprind drepturile salariale achitate pentru cumul de functii si plata cu ora a personalului didactic numit prin decizie a rectorului.**

In fapt, pentru buna desfasurare a programului de invatamant si ocuparea posturilor didactice vacante in perioada martie 2003 - 31 decembrie 2004 contestatoarea a angajat temporar personal didactic titular din institutia de invatamant superior, cat si personal didactic asociat. Persoanele in cauza au desfasurat activitati didactice prin cumul sau prin plata cu ora. Cadrele didactice respective au fost angajate pe baza de decizie a rectorului. In aceste conditii veniturile

realizate prin cumul de functii si plata cu ora nu au avut la baza un contract de munca.

Aferent drepturilor salariale achitate pentru cumul de functii si plata cu ora personalului didactic din cadrul institutiei sau asociat, contestatoarea nu a constituit si retinut contributia angajatorului pentru asigurari sociale si contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale.

In drept, art.24 alin.1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca : *“Baza lunara de calcul, la care angajatorul datoreaza contributia de asigurari sociale, o constituie **fondul total de salarii brute lunare realizate** de asiguratii prevazuti la art. 5 alin. (1) pct. I si II. [...]”*

iar art.5 alin.1) pct.I din acelasi act normativ stipuleaza ca :

*“In sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:*

*I. persoanele care desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca(...).”*

In temeiul acestor prevederi legale se retine ca universitatea avea obligatia sa constituie si sa achite contributia de asigurari sociale numai pentru cadrele didactice angajate in baza unui contract individual de munca.

In ceea ce priveste contributia la fondul de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale art.101 alin.1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale prevede ca : *“ Baza de calcul pentru contributia datorata de persoanele prevazute la art. 5 si 7 o reprezinta **fondul brut anual de salarii realizat.**”*,

iar la art.5 din acelasi act normativ se mentioneaza ca :

*“Sunt asigurate obligatoriu prin efectul legii :*

*a) persoanele care desfasoara activitati pe baza unui contract individual de munca, indiferent de durata acestuia, inclusiv functionarii publici”,* aceleasi prevederi fiind mentinute si de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 107/2003 de modificare a Legii nr. 346/2002.

In ceea ce priveste angajarea personalului didactic asociat art.65 alin.4) din Legea nr.128/1997 privind Statutul personalului didactic cu modificarile ulterioare, prevede ca :

*“Angajarea temporara a personalului didactic asociat se face prin decizie a rectorului.”*

Din interpretarea actelor normative invocate se retine ca veniturile din cumul de functii si plata cu ora nu se cuprind in baza de

calcul a contributiei de asigurari sociale si a contributiei de asigurari pentru accidente si boli profesionale, decizia rectorului nefiind echivalenta contractului de munca.

Pentru clarificarea acestor probleme s-a solicitat punct de vedere la Ministerul Muncii si Solidaritatii Sociale care, prin adresa de raspuns nr.639/24.03.2006 a recomandat formularea unei solicitari la Ministerul Educatiei si Cercetarii *“care se ocupa de problematica formei de remunerare a personalului didactic prin plata cu ora”*.

Ministerului Educatiei si Cercetarii - Cabinetul ministrului cu adresa nr.9950/30.03.2006 precizeaza ca : *“in sistemul de invatamant personalul didactic si specialistii din alte sectoare de activitate - personal didactic asociat - efectueaza activitati didactice in afara functiei de baza prin cumul sau plata cu ora, fara a incheia contracte individuale de munca, raporturile de munca pentru aceste activitati fiind reglementate prin decizia conducatorului institutiei de invatamant superior conform prevederilor art.65 din Legea nr.128/1997, cu modificarile si completarile ulterioare. Deciziile incheiate in aceste cazuri nu vor genera beneficiari de asigurari sociale de stat - pensie - si nici beneficiari de ajutor de somaj.*

*Norma didactica de predare saptamanala din posturile vacante universitare, prevazute la art.81 din Legea nr.128/1997 nu indeplineste conditia minima de 2 ore in fiecare zi si cel putin 10 ore pe saptamana, ceea ce nu permite incheierea unor contracte individuale de munca cu timp partial.*

*Incadrarea personalului didactic de predare, nu este posibila cu contract individual de munca cu timp partial, deoarece incadrarea se poate face numai prin concurs in conformitate cu art.30 alin.1) din Legea nr.53/2003 Codul muncii, fapt care ar conduce la o dubla titularizare a cadrelor didactice universitare, ceea ce contravine prevederilor Legii nr.128/1997 privind Statutul personalului didactic.*

*Urmare celor de mai sus in sistemul de invatamant personalul didactic si specialistii din alte sectoare de activitate - personal didactic asociat - efectueaza activitati didactice **in afara functiei de baza** prin cumul sau plata cu ora, fara a incheia contracte individuale de munca, raporturile de munca pentru aceste activitati fiind reglementate prin decizia conducatorului institutiei de invatamant.*

*Deciziile incheiate in aceste cazuri nu vor genera beneficiari de asigurari sociale de stat - pensie - si nici beneficiari de ajutor de somaj, deoarece nu sunt incheiate contracte individuale de munca.*

*Deoarece nu se incheie contracte individuale de munca pentru activitatile prestate in baza Legii nr.128/1997, drepturile salariale incasate nu constituie salarii de baza pentru acest personal si nu se fac retineri pentru ajutorul de somaj si nici pentru contributia de asigurari*

*sociale de stat, platile efectuandu-se pe baza unor tarife orare avizate de Ministerul Muncii, Solidaritatii Sociale si Familiei. Aceste persoane nu sunt persoane asigurate in sensul Legii nr.19/2001, pentru aceste tipuri de activitati, si ca urmare nici institutia de invatamant nu este obligata sa vireze contributi conform legislatiei in vigoare.”*

In acelasi sens este si punctul de vedere al Casei Nationale de Pensii si alte Drepturi de Asigurari Sociale, transmis cu adresa nr.2770/24.06.2005, aflat in copie la dosarul cauzei, potrivit caruia *“sumele incasate de personalul didactic pentru plata cu ora nu isi au izvorul intr-un contract individual de munca, ci intr-un act administrativ emis, cu respectarea anumitor cerinte legale, de catre conducatorul unitatii, aceste sume nefacand parte din baza de calcul a contributiei de asigurari sociale.*

*Pe cale de consecinta, asupra lor nu se datoreaza contributia de asigurari sociale prevazuta de lege si, prin urmare, aceste sume nu se au in vedere la stabilirea punctajului in vederea pensionarii si nu se iau in calculul altor drepturi de asigurari sociale.”*

Nu poate fi retinuta ca temei de calcul al contributiilor invocarea de catre organul de inspectie fiscala a adresei Directiei generale juridice nr.613591/15.07.2004 intrucat asa cum s-a concluzionat anterior decizia rectorului nu este achivalenta contractului de munca.

Mai mult, prin adresa nr.612633/01.08.2006 Directia generala juridica din cadrul Ministerului Finantelor Publice a achiesat la opinia Ministerului Educatiei si Cercetarii formulata prin adresa nr.9950/30.03.2006.

Avand in vedere documentele aflate la dosar si prevederile legale aplicabile in speta, se retine ca veniturile obtinute din plata cu ora si cumul de functii nu intra in baza de calcul a contributiilor de asigurari sociale si a contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale si, in consecinta urmeaza a se admite contestatia pentru suma de x lei reprezentand contributia de asigurari sociale datorata de angajator si pentru suma de y lei reprezentand contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale.

Deoarece in sarcina contestatoarei nu au fost retinute ca fiind datorate debitele reprezentand contributie de asigurari sociale angajator si contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale, aceasta nu datoreaza nici accesoriile in suma totala de z lei calculate de organele de inspectie fiscala, conform principiului de drept **accessorium sequitur principale.**

Referitor la cererea societatii de suspendare a executarii pana la solutionarea contestatiei, la art. 184 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se prevede:

*"Suspendarea executarii actului administrativ fiscal*

*(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat pâna la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificata a contestatorului."*

Avand in vedere faptul ca Directia generala de solutionare a contestatiilor a solutionat contestatia, iar in conformitate cu art 179 alin 2 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata *"decizia sau dispozitia emisa în solutionarea contestatiei este definitiva în sistemul cailor administrative de atac"*, se retine ca cererea de suspendare a executarii a ramas fara obiect.

**2.** Referitor la solicitarea contestatoarei de a se anula Dispozitia nr.21657/29.12.2005 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Iasi,

cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala, precum si accesorii ale acestora, ci de masuri in sarcina contribuabilului.

In fapt, prin Dispozitia nr.21657/29.12.2005 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei masura de a inregistra in contabilitate debitele in suma totala de x lei si de a reface calculul contributiilor in sensul constatarilor din raportul de inspectie fiscala.

In drept, potrivit art.179 alin.1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala *"contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala se solutioneaza dupa cum urmeaza :*

*[...] contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesoriile acestora, al caror quantum este de 500.000 lei sau mai mare, precum si cele formulate impotriva actelor emise de organe cetrale se solutioneaza de catre organe competente de solutionare constituite la nivel central."*

Iar potrivit alin.2) din acelasi act normativ :

*“Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”*

Conform pct.1 din anexa nr.2 la Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispozitie privind masurile stabilite de organel de inspectie fiscala *“Formularul Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite”*.

Intrucat masura stabilita in sarcina Universitatii X prin Dispozitia nr.21657/29.12.2005 nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale, fapt pentru care dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta fiscala, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, pentru acest capat de cerere dosarul privind contestatia formulata de Universitatea X va fi transmis spre competenta solutionare Directiei Generale a Finantelor Publice Iasi - Activitatea de control fiscal, in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele retinute si in temeiul art.5 alin.1) pct.I si art.24 alin.1) din Legea nr.19/2000, art.5 lit.a) si art.101 alin.1) din Legea nr.346/2002, art.65 alin.4) din Legea nr,128/1997 coroborat cu art.179 alin.1) si alin.2), art.184, art.185 si art.186 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, se

## **DECIDE**

**1. Admiterea contestatiei formulata de UNIVERSITATEA X pentru suma totala de x lei reprezentand :**

- contributia de asigurari sociale angajator,
- dobanzi aferente,
- penalitati de intarziere,
- contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale,
- dobanzi aferente,
- penalitati de intarziere.

si anulara deciziei de impunere nr.21656/29.12.2005 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice Iasi.

**2.** Respingerea cererii formulata de UNIVERSITATEA X privind suspendarea executarii deciziei de impunere nr.21656 din 29.12.2005, ca ramasa fara obiect.

**3.** Transmiterea contestatiei formulata de Universitatea X pentru capatul de cerere privind Dispozitia de masuri nr.21657/29.12.2005, Directiei Generale a Finantelor Publice Iasi - Activitatea de control fiscal spre competenta solutionare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Iasi, in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL  
ION CAPDEFIER**

I.I./19.09.2006