

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

Directia generala de solutionare a
contestatiilor

DECIZIA NR. 77 / 22.03.2004

privind solutionarea contestatiei depusa de
societatea comerciala din judetul Bihor
inregistrata la Ministerul Finantelor Publice sub **nr.342258/2003**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala din Ministerului Finantelor Publice a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice Bihor - Directia control fiscal prin adresa nr.78210/08.12.2003, inregistrata la Ministerul Finantelor Publice sub nr.342258/15.12.2003, asupra contestatiei depusa de contestatoare.

Contestatia este formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr.201/24.11.2003 incheiat de organele de control din cadrul Directiei controlului fiscal Bihor privind virarea de obligatii bugetare suplimentare reprezentand :

- **impozit pe veniturile de natura salariala,**
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- penalitati pentru stopaj la sursa,
- **contributia de asigurari sociale - angajati,**
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- penalitati pentru stopaj la sursa,
- **contributia de asigurari sociale - angajator,**
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- **contributia de asigurari pentru somaj-angajator,**
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- majorari de intarziere aferente **contributiei de asigurari pentru somaj-angajati,**

- penalitati de intarziere,
- penalitati pentru stopaj la sursa,
- **contributia de asigurari de sanatate - angajator,**
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- **contributia de asigurari de sanatate - angajati,**
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- penalitati pentru stopaj la sursa,
- **fond de solidaritate sociala,**
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- **fond de invatamant,**
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,

Vazand dispozitiile tranzitorii privind solutionarea contestatiilor reglementate la art.196 din Cod procedura fiscala, contestatia urmeaza sa se solutioneze potrivit procedurii administrativ jurisdictionale existenta la data depunerii contestatiei, in conformitate cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice.

Totodata, in ceea ce priveste reglementarile emise in temeiul Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.13/2001, respectiv Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.2186/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare unitara a procedurii de solutionare a contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice se retine ca, potrivit art.199 din Codul de procedura fiscala, acestea "raman aplicabile pana la data aprobarii actelor normative de aplicare a prezentului cod".

Contestatia a fost formulata in termenul prevazut de art.4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata si completata prin Legea nr.506/2001.

Ministerul Finantelor Publice prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 1(1) si art. 5 (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/06.02.2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva

masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, este competent sa solutioneze contestatia formulata de societate.

I. In sustinerea cauzei, contestatoarea arata ca in cursul anului 2000 a "finantat cheltuielile privind indemnizatiile de mutare cu personalul angajat sub diverse forme la asociatie".

Societatea arata ca aceste indemnizatii de mutare nu sunt drepturi de natura salariala si, in consecinta nu intra sub incidenta prevederilor art.22 din Ordonanta Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, intrucat nu indeplinesc cumulativ cele 2 conditii, respectiv ca persoana fizica sa desfasoare o activitate in cadrul societatii si sa existe incheiat un contract individual de munca intre societate si persoana fizica.

Contestatoarea sustine ca indemnizatiile de mutare nu pot fi considerate drepturi de natura salariala intrucat acestea fac parte dintr-o categorie distincta de drepturi si anume drepturi de natura sociala.

In continuare, societatea arata ca intrucat aceste drepturi finantate nu pot fi asimilate drepturilor de natura salariala nu exista posibilitatea calcularii contributiilor la asigurarile sociale, asigurarile sociale de sanatate, fondul de somaj, fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, fondul pentru sustinerea invatamantului de stat precum si majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acestor debite

II. Prin procesul verbal nr.201/24.11.2003 organele de control din cadrul Directiei controlului fiscal Bihor au constatat ca societatea contestatoare a platit persoanelor fizice neangajate cu carte de munca sau conventie civila de prestari servicii sume de bani denumite "indemnizatii de mutare". Pentru aceste sume achitate nu s-au intocmit de catre contestatoare state de plata, platile efectuandu-se prin banca in baza ordinelor de plata sau prin casierie in baza dispozitiilor de plata.

Pentru sumele acordate sub forma de plati directe prin banca sau casierie denumite "indemnizatii de mutare", societatea nu a calculat si evidentiat obligatiile aferente privind impozitul pe venitul din salarii si contributia la asigurarile sociale si de sanatate, aceste sume fiind acordate ca si sume nete.

Organele de control au stabilit ca, intrucat "indemnizatiile de mutare" cat si alte drepturi de natura salariala au fost acordate angajatilor in baza anexelor la contractul de munca, din care rezulta ca aceste sume se acorda in baza unor contracte de munca pe intreaga perioada a acestora, iar cuantumul sumelor acordate este conditionat de

prestata viitoare a persoanei fizice si de obiectivele care trebuiesc atinse pe anumite perioade si nu pentru acoperirea cheltuielilor de mutare in interesul serviciului, aceste sume indeplinesc conditiile prevazute la art.22 si art.23 din Ordonanta Guvernului nr.73/1999 si cele prevazute in normele metodologice de aplicare aprobate prin Hotararea Guvernului nr.1066/1999, drept pentru care au stabilit ca societatea datoreaza impozit pe venituri de natura salariala, contributia de asigurari sociale de stat, contributia de asigurari pentru somaj, contributia de asigurari de sanatate, fond de solidaritate sociala, fond pentru sustinerea invatamantului de stat precum si majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere aferente acestor debite.

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

1. Referitor la impozitul pe veniturile de natura salariala, a contributiei la bugetul asigurarilor sociale, a contributiei la fondurile speciale,

cauza supusa solutionarii este daca pentru sumele platite angajatilor, angajati cu contract individual de munca sau conventie civila la societate, denumite "indemnizatii de mutare" contestatoarea avea obligatia sa calculeze si sa retina impozit pe venit in conditiile in care veniturile platite sportivilor sunt urmare rezultatelor pe care acestia le-au obtinut in cadrul clubului unde au fost angajati cu contract de munca sau conventie civila, iar plata veniturilor s-a facut direct de contestatoare care s-a comportat ca un angajator.

In fapt, in perioada octombrie 2000 - noiembrie 2001 asociatia a platit sportivilor, angajati la o alta societate cu contracte de munca sau conventii civile de prestari servicii, diverse sume de bani sub forma de "indemnizatii de mutare" direct prin banca si casierie, fara sa se intocmeasca state de plata, aferent carora societatea contestatoare nu a calculat si evidentiat obligatiile privind impozitul pe venitul din salarii.

In drept, potrivit art.22 din Ordonanta Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe profit : "*Sunt considerate venituri din salarii, denumite în continuare salarii, toate veniturile în bani si/sau în natură, obtinute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma sub care ele se acordă, [...]*", iar art.23 lit.h) prevede ca :

"Sunt asimilate salariilor în vederea impunerii: [...] h) alte drepturi si indemnizatii de natură salarială."

În ceea ce privește Normele metodologice de aplicare a art.22 și art.23 din ordonanța, norme aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1066/1999 au prevăzut ca :

"[...] 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:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă și a contractului colectiv de muncă: [...]

a³) indemnizațiile de orice fel;

a⁴) recompensele și premiile de orice fel; [...]"

Potrivit constatarilor organelor de control, în perioada octombrie 2000 - noiembrie 2001 asociația a achitat sportivilor care aveau convenții civile de prestări servicii sau contracte individuale de muncă încheiate cu o altă societate, "indemnizații de mutare", care indemnizații au fost achitate ca sume nete, fără a se întocmi state de plată, iar plată s-a efectuat prin transfer bancar, întocmindu-se ordin de plată, și prin casierie, întocmindu-se dispoziții de plată.

Pentru aceste sume societatea contestatoare nu a calculat și nu a reținut obligațiile aferente privind impozitul pe venitul din salarii, considerând că nu are această obligație întrucât doar a finanțat cheltuielile privind "indemnizațiile de mutare".

Se reține că societatea contestatoare a încheiat cu o asociație sportivă un contract de colaborare, înregistrat sub nr.337/02.07.2001 în care se prevede că : "societatea comercială va avansa diverse sume de bani pe măsura necesităților asociației în vederea desfășurării activității, iar aceasta din urmă, prin cesionarea unor drepturi banesti specifice [...] va face rambursarea acestor sume conform protocoalelor adiționale."

Prin acest contract s-a prevăzut că societatea va acorda sume de bani asociației sportive, nicidecum că se vor finanța cheltuielile cu "indemnizațiile de mutare" ale sportivilor.

Ulterior, la data de 01.10.2001, între cele două persoane juridice se încheie un contract de cesiune având ca obiect cesionarea către societatea contestatoare, în calitate de beneficiar "a tuturor drepturilor banesti rezultate din transferul sportivilor, cu statutul de non-amator, aflați sub contract cu asociația sportivă, în calitate de cedent."

În conținutul contractelor individuale de muncă este menționat salariul de încadrare lunar brut, iar în anexele încheiate de

sportivi cu asociatia sportiva este precizat cuantumul "indemnizatiei de mutare" precum si termenele la care aceasta urmeaza a fi platita jucatorilor.

Atat conventia civila si contractul individual de munca cat si anexa la acestea au fost inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca Bihor.

De asemenea, in cuprinsul anexei la contract sunt precizate conditiile care trebuiesc indeplinite de sportivi pentru a putea beneficia de "indemnizatia de mutare" iar cuantumul acestei indemnizatii poate creste functie de prestatia sportivului si de obiectivele care trebuiesc atinse pe anumite perioade, respectiv "promovarea in Divizia Nationala".

Se retine, de asemenea ca pe una dintre anexele la contractul de munca, aflat la dosarul cauzei, in antet apare si denumirea societatii contestatoare.

In consecinta, se concluzioneaza ca desi sportivii aveau incheiate contracte individuale de munca cu asociatia sportiva, contestatoarea a fost cea care a achitat sumele sub forma "indemnizatiilor de mutare" direct sportivilor, desi nu avea aceasta obligatie contractuala, comportandu-se astfel ca un angajator fata de persoanele fizice respective.

Prin urmare contestatoarea, in calitate de platitor de venit avea obligatia de a calcula si retine impozitul pe venitul din salarii.

Cu privire la afirmatia contestatoarei ca sumele achitate sportivilor sub forma de "indemnizatii de mutare" nu pot fi considerate drepturi de natura salariala intrucat nu sunt indeplinite cele doua conditii cumulative, si anume "persoana fizica sa desfasoare a activitate in cadrul societatii si sa aiba un contract individual de munca", aceasta nu este relevanta si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei pentru urmatoarele considerente :

Desi sportivii au incheiat conventii civile de prestari servicii sau contracte individuale de munca cu asociatia sportiva totusi chiar daca nu avea obligatie contractuala in acest sens, contestatoarea a fost cea care a platit sportivilor sume denumite "indemnizatii de mutare", comportandu-se, astfel, ca un adevarat angajator.

Mai mult, considerarea acestor sume ca si drepturi de natura salariala se bazeaza pe anexa la conventiile de prestari servicii din care rezulta ca aceste sume se acorda in baza unei conventii civile de prestari servicii sau contracte individuale de munca, iar cuantumul "indemnizatiei de mutare" acordate este conditionat de prestatia viitoare a persoanei fizice si de obiectivele care trebuiesc atinse pe anumite perioade.

In ceea ce priveste sustinerile contestatoarei ca indemnizatiile de mutare acordate sportivilor fac parte dintr-o "categorie

distincta de drepturi, respectiv drepturi de natura sociala" acestea nu au sustinere legala si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat aceste sume, conform clauzelor stipulate in anexa la contractele de munca, imbraca forma premierii sportivilor pentru rezultatele obtinute in cadrul activitatii sportive desfasurate, astfel ca incadrarea veniturilor realizate de sportivi se face in functie de natura acestora si nu dupa modul in care platitorul de venituri a inteles sa le denumeasca.

Din analiza conventiilor de prestari servicii, a contractelor de munca si a anexelor la acestea, anexate la dosarul cauzei, rezulta ca "indemnizatiile de mutare" erau acordate la anumite date, pe parcursul anilor competitionali, fara a avea vreo legatura cu acoperirea contravalorii costurilor de transport, de cazare si fara a avea caracterul ocazional care definesc indemnizatiile de mutare.

Conform acelorasi raporturi contractuale, valoarea "indemnizatiilor de mutare", expres precizata ca fiind "valoarea neta", se majora la indeplinirea obiectivului de promovare in divizia nationala sau daca sportivul inscrie un anumit numar de goluri, deci in functie de performante.

Avand in vedere cele retinute referitor la caracterul indemnizatiilor de mutare si in raport de prevederile art.5 lit.j) din Ordonanta Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, potrivit carora **"Nu sunt venituri impozabile si nu se impoziteaza, potrivit prezentei ordonante, [...] sumele primite pentru acoperirea cheltuielilor de natura celor de transport, cazare, indemnizatiei sau diurnei acordate pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate, in tara si in strainatate, precum si in cazul deplasarii, in cadrul localitatii, in interesul serviciului, inclusiv sumele primite pentru acoperirea cheltuielilor de mutare in interesul serviciului"**, rezulta cu claritate faptul ca respectivele sume nu au caracter social, nu au natura unor "indemnizatii de mutare" si sunt asimilate drepturilor salariale.

Avand in vedere faptul ca sumele acordate sportivilor denumite "indemnizatii de mutare" sunt in realitate o plata pentru munca depusa conform clauzelor din contractele de munca si anexelor la acestea, aceste venituri fac parte din categoria veniturilor de natura salariala impozabile, si tinand cont ca au fost acordate de societatea contestatoare care s-a comportat asemenea unui angajator, in mod legal organele de control au stabilit ca societatea avea obligatia de a calcula, retine si varsa la bugetul statului impozitul aferent "indemnizatiilor de mutare" acordate sportivilor in perioada octombrie 2000 - noiembrie 2001, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Intrucat sumele denumite de contestatoare "indemnizatii de mutare" platite jucatorilor reprezinta pentru acestia venituri de natura

salariala, asa cum s-a retinut mai sus, platitorul de venit avea obligatia sa calculeze si sa vireze si contributiile sociale si contributiile la fondurile speciale prevazute de actele normative care le reglementeaza.

In consecinta, in mod legal organele de control au recalculat obligatiile de plata ale societatii cu titlu de contributii sociale si contributii la fondurile speciale, fapt pentru care contestatia se va respinge ca neintemeiata si pentru aceste capete de cerere.

2. Referitor la majorarile de intarziere, penalitatile de intarziere si penalitatile de 10% pentru stopaj la sursa, cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Finantelor Publice se poate pronunta pe fond pentru aceste capete de cerere in conditiile in care contestatia nu este motivata.

In fapt, prin procesul verbal nr.201/24.11.2003 organele de control au constatat ca societatea avea debite neachitate la impozitul pe venitul din salarii si contributiile de asigurari sociale, aferent carora au fost calculate majorari de intarziere si penalitati.

Contestatoarea nu si-a motivat contestatia in ce priveste aceste capete de cerere, respectiv nu a prezentat argumente privind netemeinicia modului de calcul al majorarilor de intarziere si penalitatilor.

In drept, art.3 alin.1 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede :

"Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele :

[...] c) motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia."

Avand in vedere cele de mai sus, faptul ca societatea nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor de intarziere si a penalitatilor, cota aplicata, data de la care au fost calculate majorarile si penalitatile, precum si faptul ca stabilirea de majorari de intarziere si penalitati reprezinta masura accesorie in raport cu debitele, iar in sarcina contestatoarei au fost retinute ca fiind datorate debite de natura impozitului pe venituri de natura salariala, contributiei de asigurari sociale de stat, contributiei de asigurari pentru somaj si contributiei la asigurarile sociale de sanatate, contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru aceste capete de cerere

Pentru considerentele retinute si in temeiul art.22 si 23 lit.h) din Ordonanta Guvernului nr.73/1999, Hotararea Guvernului nr.1066/1999, pct.3 din Ordinul ministrului finantelor nr.2103/2001 coroborat cu art.3 alin.1, art.7 si art. 9 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/06.02.2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata si completata prin Legea nr.506/2001 si art.196 din Codul de procedura fiscala, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de societate pentru obligatiile de plata stabilite suplimentar reprezentand :

- impozit pe venitul de natura salariala,
- contributia la asigurari sociale de stat,
- contributia la bugetul asigurarilor pentru somaj,
- contributia pentru asigurari sociale de sanatate,
- fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap,
- fond special de sustinerea invatamantului de stat.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru obligatiile de plata reprezentand :

- majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile de natura salariala,
- penalitati de intarziere,
- penalitati de 10% pentru stopaj la sursa,
- majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale,
- penalitati de intarziere,
- penalitati de 10% pentru stopaj la sursa,
- majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj,
- penalitati de intarziere,
- penalitati de 10% pentru stopaj la sursa,
- majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate,
- penalitati de intarziere,
- penalitati de 10% pentru stopaj la sursa,
- majorari de intarziere aferente fondului de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap,
- penalitati de intarziere,

- majorari de intarziere aferente fondului de sustinere a invatamantului de stat,
- penalitati de intarziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Oradea, in termen de 30 de zile de la data comunicarii.

**DIRECTOR GENERAL
ION CAPDEFIER**

I.I./19.03.2004

In fapt, asa cum au constatat organele de control in actul de verificare contestat pentru veniturile in suma de 2.982.662.654 lei platite jucatorilor sub forma indemnizatiei de mutare in perioada octombrie 2000 - noiembrie 2001, **SC FOTBAL CLUB LIBERTY SA Oradea** nu a retinut impozitul pe veniturile din salarii datorat bugetului de stat.

De asemenea, prin neincluderea in fondul de salarii realizat lunar si a indemnizatiei de mutare s-a diminuat si baza de calcul a contributiei de asigurari sociale de stat, contributiei de asigurari pentru somaj si contributiei de asigurari sociale de sanatate.

In drept, art.13¹ alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, asa cum a fost modificat si completat prin Ordonanta Guvernului nr.26/2001, prevede ca :

*"Nevirarea **sumelor calculate si retinute la sursa potrivit legii de catre platitorii obligatiilor bugetare se sanctioneaza cu o penalitate de 10% din suma retinuta si nevirata intr-un termen mai mare de 30 de zile.**"*

In speta sunt incidente si prevederile pct.3 din Ordinul ministrului finantelor nr.2103/2001 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr.11/1996 care precizeaza ca :

"Referitor la art. 13¹, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța Guvernului nr. 26/2001

3.1. Pentru obligatiile bugetare neplătite la termenul de plată legal se datorează o penalitate de întârziere de 0,5% pe fiecare lună si/sau fractiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. [...]

3.3. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligatia de plată a majorărilor de întârziere si a penalităților pentru nevărsarea de către plătitori a sumelor retinute la sursă."

In baza prevederilor legale de mai sus se retine ca penalitatea in cota de 10% instituita de legislatia in vigoare pentru perioada supusa controlului, respectiv octombrie 2000 - noiembrie 2001 se refera numai la sumele retinute si nevarsate la buget, nu si la sumele neretinate de contribuabili.

Ca urmare, in conditiile in care neregula constatata de organele de control priveste perioada octombrie 2000 - noiembrie 2001, in care erau incidente sanctiunile prevazute de Ordonanta Guvernului nr.11/1996 cu modificarile si completarile ulterioare, societatea contestatoare nu datoreaza si penalitatile in suma totala de 245.473.339 lei, astfel ca pentru aceasta suma se va admite contestatia formulata.

In acest context se retine ca in mod eronat organele de control au stabilit penalitatile prevazute de art.17 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002, intrucat prevederile acesteia au intrat in vigoare la data de 01.01.2003, in conformitate cu dispozitiile art.170 din ordonanta si se aplica obligatiilor datorate si neretinate dupa 1 ianuarie 2003 si nu celor datorate anterior intrarii in vigoare a respectivului act normativ.