



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



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

**DECIZIA nr. 30 / 2015**

privind soluționarea contestației depusă de

**S.C. .X.SA .X.,**

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală  
de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 920.600/23.04.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./17.04.2014 înregistrată sub nr. X/23.04.2014 asupra contestației depusă de **S.C. .X.SA .X.**, cu sediul în .X., strada X, CUI .X., aflată în original la dosarul cauzei, prin avocat .X.potrivit împuternicirii avocațiale aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS .X./11.03.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS .X./1003.2014, încheiate de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de **.X.lei**, reprezentând :

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

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

precum și diminuarea cu suma de .X.lei a impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.03.2014.

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 de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-VS X respectiv **25.03.2014**, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv **08.04.2014**, conform ștampilei registraturii aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

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

I. Societatea, prin avocat .X.Viviana în baza împuterniciei avocațiale nr..X./07.04.2014, aflată în original la dosarul cauzei, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS .X./11.03.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. arătând următoarele :

**În ceea ce privește impozitul pe veniturile de natură salarială**

Contestatoarea susține că în ceea ce privește personalul „non jucător”, organele de inspecție fiscală recalifică „de-a valma” toate contractele încheiate cu diferitele categorii de personal „non jucător” în contracte de muncă, analizând criteriile enumerate în pct.67 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Contestatoarea susține că nu sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile prevăzute de pct. 67 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, în sensul că în aceste convenții nu este specificat nici locul executării prestației și nici timpul de lucru.

Argumentele organului de inspecție fiscală cu privire la îndeplinirea criteriilor activității independente, enumerate la pct.19 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal Titlul III, sunt forțate și deficitare, aspect pentru care societatea arată că:

- analiza contractelor încheiate cu personalul non jucător este globală, generalizatoare, fără a ține seama de specificul activității fiecărei categorii de persoane implicate (antrenori, manager, medic, etc.), ceea ce nu poate fi acceptat ca și metodă de punere în aplicare a instituției recalificării, fiind imperios necesară o analiză de la caz la caz;

- criteriile activității independente sunt îndeplinite în mare măsură de către unele dintre categoriile de prestatori de servicii analizate;

- unele categorii de prestatori de servicii se încadrează evident între profesiile libere (reglementate), spre exemplu medicul, ceea ce antrenează necesitatea analizei statutului acestor prestatori, a autorizațiilor de liberă practică, a înregistrării lor fiscale ca persoane fizice autorizate, etc.;

De asemenea, contestatoarea arată că trimiterea la art.11 alin.(1) Cod fiscal este discutabilă, reîncadrarea formei acestor tranzacții nu este făcută în scopul de a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor ci conținutul lor juridic, conținutul economic al activității prestate pentru Club este același, doar calificarea juridică s-ar putea modifica.

**În ceea ce privește convențiile încheiate cu jucătorii de fotbal,** societatea consideră eronată și lipsită de temei legal susținerea organului de inspecție fiscală potrivit căreia activitatea desfășurată de fotbaliștii profesioniști cu care a încheiat convenții civile reprezintă o activitate

dependentă de natură să atragă plata impozitului pe veniturile salariale, pentru următoarele motive:

**a. - existența unui regim juridic specific al sportivilor profesioniști.**

Clubul susține că interpretarea raportului dintre dispozițiile Codului fiscal și cele ale legii Educației fizice și Sportului nr.69/2000 trebuie făcută în sensul asigurării priorității Legii sportului ca lege specială "*specialia generalibus derogant*". Or, legea sportului permite ca activitatea (și a) fotbaliștilor profesioniști să se desfășoare prin contracte de muncă sau prin convenții încheiate conform Codului civil, iar această lege nu stabilește nicio prioritate între cele două tipuri de contracte, în același sens fiind și interpretarea Ministerului Muncii Familiei și Protecției Sociale care prin adresa nr. .X./M.L./14.07.2009.

Recalificarea convențiilor civile ale fotbaliștilor profesioniști în contracte de muncă duce practic la lipsirea de efecte a Legii sportului, aflată în vigoare, deoarece:

- din punct de vedere fiscal, părțile contractului au obligații diferite față de cele avute în vedere la încheierea contractului.

- sportivul profesionist are obligații fiscale similare celor din contractul de muncă însă nu se poate pune integral la adăpostul legislației muncii, deci contractul său rămâne o convenție civilă sub toate auspiciile cu excepția celor fiscale, nebeneficiind de regimul unui salariat.

În subsidiar, contestatoarea arată că nu există nicio diferență între fiscalitatea salariaților și cea a veniturilor din convenții civile, ambele fiind impozitate cu 16%. Clubul a reținut și plătit un impozit de 10% restul urmând a fi plătit de către sportivii profesioniști, în cazul în care din declarațiile lor individuale ca liber profesioniști ar fi rezultat impozit pe venit de plată.

Totodată, se arată că prin recalificare este amputat dreptul sportivului profesionist la tratamentul fiscal de activitate independentă conform art.46 din Codul fiscal și pct. 23 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal în sensul că sunt considerate venituri din profesii libere veniturile obținute din prestări de servicii cu caracter profesional, desfășurate în mod individual sau în diverse forme de asociere, în domeniile științific, literar, artistic, educativ și altele, de către: medici, [...] **sportivi**, arbitri sportivi, **precum și alte persoane fizice cu profesii reglementate desfășurate în mod independent, în condițiile legii**, pentru care poate beneficia de dreptul de deducere reglementat de art.48 Cod fiscal: spre exemplu, o primă de asigurare privată, servicii de contabilitate, întreținere, impresar, etc..

**b. Lipsa temeiului legal pentru recalificarea convențiilor civile încheiate cu fotbaliștii profesioniști în contracte de muncă.**

Contestatoarea susține că temeiul legal invocat pentru recalificarea convențiilor civile încheiate de fotbaliștii profesioniști este reprezentat de dispozițiile art.11 alin.1 din Codul fiscal, text de lege care nu este aplicabil în speță, întrucât încheierea unei convenții civile în baza căreia un fotbalist profesionist desfășoară activitate fotbalistică pentru o perioadă determinată de timp neputând fi considerată o “tranzacție” în sensul avut în vedere de art.11 alin.1 din Codul fiscal. Intenția legiuitorului a fost de a împiedica evitarea plății impozitelor prin acte care, invocând un scop economic aparent – realizarea unei fuziuni, divizări, etc – să urmărească de fapt, ca scop principal, un avantaj fiscal. Or, în cazul de față nu s-a încercat eludarea plății impozitului pe venit prin încheierea unei “tranzacții” indiferent de forma pe care ar fi îmbrăcat-o actul juridic încheiat cu fotbaliștii profesioniști, rezultatul fiscal (impactul fiscal) ar fi fost același, respectiv 16 % impozit pe venit.

**c) Lipsa temeiului legal pentru reconsiderarea activității desfășurate de fotbaliștii profesioniști din activitate independentă în activitate dependentă**

Referitor la cele 5 criterii care trebuie îndeplinite cumulativ, prevăzute la pct.67 din Normele de aplicarea a Codului fiscal, contestatoarea arată:

În ceea ce privește felul activității și locul în care se desfășoară (terenul de fotbal), contestatoarea susține că prin raportul de inspecție fiscală se omite acest aspect deoarece în contractele civile cu sportivii profesioniști **timpul de lucru nu poate fi stabilit cu exactitatea cu care este stabilit în contractele de muncă**; spre exemplu, când jucătorul este accidentat și incert pentru un meci, se poate antrena mai puțin, iar de regulă nimeni nu este titular astfel încât poate evolua în meciuri oficiale între 0 și 120 de minute, funcție de o mulțime de factori. Din acest punct de vedere clubul nu se află într-o relație care să poată fi calificată drept similară cu cea de muncă.

În ce privește locul desfășurării activității, nu “terenul de fotbal” este locul; locul muncii trebuie delimitat geografic la o anumită localitate, și constituie un element obligatoriu a fi stabilit cu precizie de către părți; “abaterile” de la această clauză, în contractele de muncă sunt strict limitate în timp și se concretizează în deplasări, delegări, etc..

Diferența de esență dintre contractul civil al jucătorilor de fotbal și contractul de muncă rezultă din însăși imposibilitatea stabilirii la momentul încheierii contractului a acestor două clauze esențiale pentru orice contract de muncă.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală se referă în raportul de inspecție fiscală la o relație de subordonare a jucătorului față de

club, relație de subordonare care nu este nicăieri amintită la pct.67 din Normele de aplicare la Codul fiscal, acestea fiind influențate de modificările aduse Codului fiscal la data de 01.07.2011, care fac vorbire în premieră despre relația de subordonare, dispoziții inaplicabile însă în cazul de față (art.7 alin.1 pct. 2.1.), deci a cincea condiție din Normele de aplicare a Codului fiscal nu este analizată.

Ca urmare, contestatoarea susține că nefiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la pct.67 din Normele metodologice nu se poate vorbi de venituri de natură salarială.

Astfel, baza legală indicată în decizia de impunere, și anume art.55 și pct.68 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, nu sunt aplicabile, or pct.68 din Normele de aplicare a Codului fiscal devine incident doar pentru veniturile de natură salarială rezultate din activități dependente, deci după ce a fost demonstrată îndeplinirea condițiilor de la pct.67 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, contestatoarea susține că referirile de la pag. 27-42 din Raportul de inspecție fiscală privind pct. 68 lit.k) din Normele de aplicare a Codului fiscal sunt eronate deoarece se referă la sume de bani plătite cu titlu specific, ocazional, strict pentru participarea la anumite competiții sportive, pe când în cazul de față sumele pot fi plătite conform contractului și dacă sportivul nu participă la competiții sportive.

**Clubul aduce și alte argumente care combat natura comună a activității sportivului profesionist și a salariatului într-un contract de muncă, astfel:**

- Sportivul este remunerat, spre deosebire de salariat, conform Convenției, și când nu prestează activitate – nu joacă în meciuri oficiale – din motive ce nu-i sunt imputabile.

- Un club sportiv are întotdeauna mai mulți sportivi sub contract decât numărul necesar conform regulamentelor sportive pentru a evolua pe teren, pe când un angajator care ar proceda astfel ar avea cheltuieli salariale nedeductibile fiscal.

- Autoritatea clubului nu poate fi exercitată de maniera autorității angajatorului, care trasează salariatului sarcini precise: câte piese trebuie executate, la ce parametri, etc. sportivul trebuie să se adapteze condițiilor concrete de joc, poate evolua pe mai multe posturi din "schemă" fără să se modifice sumele de plată, trebuie să caute soluții diferite pentru fiecare situație de joc ce-i apare în timpul meciurilor, etc.

- Dacă contractul de muncă poate înceta din inițiativa salariatului doar prin respectarea termenului de preaviz, orice transfer al unui jucător nu se

poate efectua decât cu consimțământul acestuia devenind astfel a treia parte în acordul de transfer.

- Dintre criteriile care definesc executarea unei activități independente, riscul pe care și-l asumă “întreprinzătorul” este esențial, jucătorul de fotbal, spre deosebire de salariat, își asumă riscuri exorbitante:

a) riscul de a nu fi plătit de către club și a nu avea garanțiile oferite de dreptul muncii

b) riscul de a-și pierde capacitatea de a obține venituri, fiind permanent expus accidentelor.

c) riscul de a nu mai profesa după împlinirea vârstei de 35 de ani (în medie), ceea ce-i conferă în timpul contractului un alt regim, derogatoriu de la dreptul comun, dreptul de a primi îngrijire și tratament peste medie, specializat, pe cheltuiala clubului.

- Un alt criteriu al activității independente este, conform art.46 pct.19 din Normele de aplicare a Codului fiscal, ca activitatea să se desfășoare pentru mai mulți clienți, în decursul activității sale sportivul evoluează pentru mai multe cluburi sportive, deși nu concomitent, dar poate vinde servicii de imagine și publicitate către producătorii de echipamente sportive, produse alimentare (răcoritoare, energizante), etc., toate venituri din activitatea sa independentă.

În concluzie, contestatoarea consideră că a procedat în mod legal și corect și, pe cale de consecință, suma de .X.lei stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor este nedatorată.

**Contribuții sociale**  
Clubul susține că în raportul de inspecție fiscală se invocă dispozițiile art.21 coroborate cu prevederile art.5 alin.1 din Legea nr.19/2000, din care nu rezulta că în baza de calcul a CAS intră veniturile realizate de către sportivii profesioniști în baza convențiilor civile

- Clubul arata ca nu există nicio legătură între recalificarea unor venituri în baza art.55 din Codul fiscal, menționat în decizia de impunere și determinarea de contribuții cu caracter social, în speță CAS. În consecință, chiar dacă asimilarea cu veniturile din salarii ar fi corectă, ea ar produce efecte doar în ce privește impozitul pe veniturile din salarii, reglementate de Codul fiscal nu și asupra contribuțiilor sociale reglementate prin legi speciale.

În ceea ce privește contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, respectiv contribuția de asigurări sociale datorată de asigurat contestatoarea susține că îi sunt incidente dispozițiile art.26 alin.1 lit.b) din Legea nr.19/2000 potrivit cărora contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând “*venituri primite în baza unor convenții civile sau contracte de colaborare*” și acest text de lege care exclude din sfera de aplicare a contribuției de asigurări sociale veniturile primite în

baza convențiilor civile este în deplină concordanță și cu ceea ce prevede art.14 alin.3 din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, invocand in acest sens adresa Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale nr..X./ML/14.07.2009.

**În ce privește contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator**, clubul susține că îi sunt aplicabile dispozițiile art.6 alin.1 lit.i) din Legea nr.346/2002, potrivit căroră *“se pot asigura în condițiile prezentei legi, pe bază de contract individual de asigurare, alte persoane interesate, care își desfășoară activitatea pe baza altor raporturi juridice decât cele menționate anterior”*, inclusiv persoanele care au încheiat convenții civile, și chiar dacă sumele plătite beneficiarilor convențiilor civile ar fi considerate ca fiind din activități dependente nici în această situație acestea nu ar intra sub incidența contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, art.101 alin.1 din Legea nr.346/2002 prevăzând în mod expres faptul că baza lunară de calcul a contribuției este reprezentată *“fondul total de salarii brute lunare realizate”* pentru persoanele care desfășoară activitate în baza unui contract individual de muncă.

**În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, respectiv contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator**, contestatoarea susține că îi sunt incidente dispozițiile art.20 lit.f) din Legea nr.76/2002 potrivit căroră asigurarea individuală pentru șomaj este facultativă în cazul persoanelor care au încheiat convenții civile și chiar dacă sumele plătite beneficiarilor convențiilor civile ar fi considerate ca fiind din activități dependente nici în această situație acestea nu ar intra sub incidența contribuției individuale de șomaj, art.27 din Legea nr.76/2002 prevăzând în mod expres faptul că baza lunară de calcul a contribuției este reprezentată de *“salariul de bază lunar brut”* pentru persoanele care desfășoară activitate în baza unui contract individual de muncă sau contract de muncă temporară.

**În ceea ce privește contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, respectiv contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator** clubul susține că temeiul invocat din Legea nr.95/2006, respectiv art.257 alin.2 lit.a) și art.258 nu este aplicabil în speță, având în vedere argumentele prezentate la impozitul pe venit, unde s-a precizat că respectivele convenții civile nu pot fi recalificate în contracte de muncă, și considera că sunt aplicabile pentru sportivii profesioniști dispozițiile art.257 alin.2 lit.b), potrivit căroră, contribuția lunară a persoanei asigurate se datorează asupra veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit și



dispozițiile art.257 alin.2 lit.e), respectiv art.257 alin.2 lit.f) pentru perioada cuprinsă între 30 iunie - 31 decembrie 2008 în cazul convențiilor civile încheiate cu personalul nonjucător.

**În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice**, contestatoarea susține că art. 4 alin.1 și 2 din OUG nr.158/2005 stabilește doar cotele de contribuții datorate pentru contribuția de concedii și indemnizații, fără nicio referire la persoana obligată la plata acestei contribuții, precum și la baza asupra căreia aceasta se calculează.

**În ce privește contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**, clubul susține că Legea nr.200/2006 nu este aplicabilă întrucât obligația de a plăti contribuția la Fondul de garantare este prevăzută doar pentru situația în care este încheiat un contract individual de muncă, cota de 0,25% aplicându-se *“asupra veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă”*.

De asemeenea, societatea arată că beneficiarii convențiilor civile nu datorează această contribuție, iar textul de lege impune ca o condiție pentru plata contribuției pentru concedii și indemnizații încheierea unui contract individual de muncă.

Clubul susține că odata cu intrarea in vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, s-a dat posibilitatea sportivului profesionist să opteze între încheierea cu structura sportivă a unui contract individual de muncă, supus legislației muncii, sau a unei convenții civile, precum și posibilitatea de a beneficia la cerere de sistemul de asigurări sociale de stat.

Contestatoarea arata ca prin Codul civil sau printr-o altă lege specială nu se reglementează condițiile pe care trebuie să le îndeplinească convenția civilă pentru a se putea face deosebirea față de contractul individual de muncă reglementat de Codul muncii, rezultă că orice contract care poartă denumirea de convenție și care se încheie între cluburi și sportivii profesioniști în condițiile Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 este o convenție civilă așa cum se prevede la Titlul III „Despre contracte sau convenții” din Codul civil.

Clubul susține că Convențiile civile încheiate în baza Codului civil între sportivii profesioniști care dețin acest statut în condițiile legii sportului și cluburile sportive nu sunt de natură să genereze un raport de muncă, specific unei activități dependente și implicit o relație de tipul angajat-angajator, in

speta fiind incidente prevederile art. 46 , art. 52, art. 78 din L 571/2003 si pct. 23 din HG 44/2004.

Prin contestația formulată societatea precizează că au fost încheiate cu jucătorii de fotbal convenții civile și că veniturile obținute în baza acestora ar avea o natură diferită față de veniturile obținute în baza contractelor de muncă.

Clubul susține că din interpretarea actelor normative invocate se reține că legiuitorul a instituit obligația plății contribuției în sarcina angajatorilor numai pentru persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și în baza raportului de serviciu, iar în cazul veniturilor din convenții realizate de sportivii profesioniști contribuția de asigurări pentru șomaj angajator nu se datorează de către societate, deoarece aceasta nu are calitatea de angajator, iar contribuția pentru șomaj angajați nu se datorează decât în situația existenței contractului de asigurare pentru șomaj încheiat de sportivii profesioniști.

Contribuția se asigurări de sănătate angajator în cazul veniturilor realizate de sportivii profesioniști nu se datorează de societate, întrucât în raporturile cu sportivii profesioniști născute în baza convențiilor civile, contestatoarea nu are calitatea de angajator, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale nu se datorează decât în situația în care sportivii profesioniști au încheiat contract individual de asigurare, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice se datorează de persoanele asigurate în temeiul Legii nr.19/2000 și se plătește de aceste persoane, în timp ce contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale nu se datorează decât de către angajatori și numai asupra veniturilor de natură salarială.

Intrucât contribuțiile sociale au fost calculate atât asupra veniturilor realizate de sportivii profesioniști cât și asupra veniturilor obținute de tehnicieni, antrenori, neexistând o situație în care să fie evidențiate distinct contribuțiile aferente veniturilor obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile și, respectiv veniturile obținute de tehnicieni și antrenori, societatea solicită admiterea în parte a contestației și anularea în parte a actelor contestate.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 10.03.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-VS .X./10.03.2014 contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele :

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, perioada supusă verificării a fost 16.05.2005 – 31.12.2008. Urmare

verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au considerat că activitatea desfășurată de jucătorul de fotbal nu este efectuată întâmplător și conjunctural și nu îndeplinește criteriile legale pentru o activitate independentă, potrivit dispozițiilor art.46 din Codul fiscal, coroborat cu pct.18 și pct.19 din HG nr.44/2004. Organul de inspecție fiscală a considerat că activitatea prestată de sportivii care au încheiate convenții civile cu un club de fotbal reprezintă o activitate dependentă și conform dispozițiilor art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, veniturile din această activitate sunt de natură salarială. Veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite în art.55 din Codul fiscal, sunt venituri din activități dependente, care potrivit dispozițiilor pct.68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, 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.

Astfel, potrivit dispozițiilor cuprinse la pct.68 lit.k) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, sunt venituri din salarii sau asimilate salariilor și 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 prime de joc, cu excepția celor prevăzute la art.42 lit.f) din Codul fiscal. În raport de prevederile art.14 din Legea nr.69/2000 privind legea educației fizice și a sportului, care definesc noțiunea de sportiv profesionist și prevăd posibilitatea acestuia de a încheia cu o structură sportivă, în formă scrisă, un contract individual de muncă sau o convenție civilă, în condițiile legii, aceasta are obiect diferit de reglementare.

Legea nr.69/2000 nu reprezintă lege specială în raport cu Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și, în consecință indiferent de actul juridic încheiat de clubul de fotbal cu sportivii profesioniști, veniturile realizate de aceștia dintr-o activitate dependentă sunt de natură salarială și supuse regimului fiscal prevăzut de lege pentru toate celelalte venituri din salarii și asimilate salariilor. Prin modificarea adusă legii educației fizice și sportului s-a acordat sportivului profesionist posibilitatea să opteze între încheierea cu structura sportivă a unui contract individual de muncă sau a unei convenții civile, fără a se reglementa un regim diferit din punct de vedere fiscal pentru veniturile obținute și, în consecință acestea sunt supuse regulilor cu caracter general cuprinse în Codul fiscal, în funcție de caracterul dependent sau independent al activității desfășurate, potrivit criteriilor definite în pct.18 și 19 din HG nr.44/2004.

În această situație, veniturile obținute de jucători au fost reconsiderate, conform art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ca fiind venituri de natură salarială, acestea nefiind 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.

Astfel, având în vedere cele de mai sus organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile din salarii în sumă totală de .X.lei.

Intrucât organele de inspecție fiscală au reîncadrat veniturile obținute de jucătorii de fotbal, angajați în baza convențiilor civile, ca venituri de natură salarială pentru care au calculat impozit pe veniturile din salarii, pentru sumele constatate, achitate și virate bugetului de stat de către societate în perioada verificată evidențiate ca impozit pe veniturile din convenții civile, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență în minus în sumă de .X.lei.

Astfel, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS .X./11.03.2014 organele de inspecție fiscală au evidențiat cu semnul minus impozitul pe veniturile din convenții civile, respectiv suma de .X.lei.

Organele de inspecție fiscală prin reîncadrarea veniturilor obținute de sportivii profesioniști, în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv, ca fiind venituri de natură salarială au stabilit suplimentar de plată :

- 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 alin.1) lit.b) și art.24 alin.1) și alin.3) 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 alin.1) lit.a) și art.23 alin.1) și alin.3) din Legea nr.19/2000,

- 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) și alin.2) din Legea 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 alin.1) 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 alin.1) 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 alin.1) 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.258 alin.1) și alin.2) din Legea nr.95/2006, art.52 alin.1) din OUG nr.150/2002,

- 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.257 alin.1) și alin.2) lit.a) din Legea nr.95/2006, art.51 alin.1) și alin.2) din OUG nr.150/2002,

- 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.4 alin.2), art.5 lit.a) și art.6 alin.8) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005,

Accesoriile au fost calculate pentru perioada 16.05.2005 – 03.12.2013 în temeiul prevederilor art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele :

**1. Referitor la suma de .X.lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii, suma de .X.lei reprezentând contribuții sociale și suma de .X.lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente, precum și diminuarea cu suma de .X.lei a impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat veniturile obținute de jucătorii de fotbal și alte categorii de personal, în baza convențiilor civile, în categoria veniturilor de natură salarială în condițiile în care raporturile dintre societate și beneficiarii de venituri întrunesc trasăturile unor activități dependente.**

**In fapt**, în perioada 2005 – 2008 clubul sportiv a încheiat cu sportivii profesioniști și alte categorii de personal, convenții civile, considerând veniturile obținute de aceștia drept venituri din activități independente pentru care a virat la bugetul de stat impozit pe veniturile din convenții civile.

Prin convențiile civile de prestări servicii încheiate cu jucătorii de fotbal și anexa profesională la convenția civilă, în general obligațiile părților erau următoarele :

**“Obligațiile fotbalistului profesionist :**

- să participe la meciurile oficiale, antrenamente și alte acțiuni de reprezentare ale clubului potrivit programului stabilit de club,
- să participe necondiționat la toate jocurile amabile interne și internaționale care sunt cuprinse în planul de pregătire al echipei,
- să se prezinte imediat, în caz de accident sau îmbolnăvire profesională în cadrul activității ca jucător profesionist la medicul echipei de fotbal al SC .X.SA .X. și să se supună tuturor măsurilor de medicină și terapie sportivă indicate de acesta sau specialiștii la care a fost îndrumat,
- să participe activ la activitățile de publicitate ale SC .X.SA .X.. La aceste acțiuni jucătorul va purta echipamentul sportiv pus la dispoziție de club,
- să se comporte în public și în particular astfel încât să nu prejudicieze prestigiul SC .X.SA .X., FRF și LPF. Declarațiile publice pot fi date numai în cadrul conferințelor de presă, cu acceptul clubului și nu trebuie să prejudicieze interesele persoanelor fizice din SC .X.SA .X.,
- să respecte indicațiile antrenorului și medicului echipei privind programul, modul de viață, alimentație și odihnă pentru a se putea prezenta la antrenamente și jocuri la capacitatea maximă de effort,
- să respecte Regulamentul intern,
- să respecte și să aplice principiile fair-play-ului față de toate persoanele implicate în procesul competițional sau de antrenament (antrenori, medic, arbitri) precum și deciziile acestora,
- să respecte prevederile Legii nr.69/2000 privind drepturile de imagine, reclamă și publicitate ale clubului”.

**Obligațiile SC .X.SA .X.**

- să asigure condiții de pregătire și participare la competiții prin specialiști în domeniul, terenuri de joc și antrenament, asistență medicală, echipament de prezentare, antrenament și joc,
- să plătească jucătorului remunerația cuvenită, precum și bonusurile, primele și alte drepturi materiale ori bănești stabilite potrivit anexei financiare și Regulamentului Intern,
- să asigure cazarea pe perioada derulării convenției,
- să realizeze asigurarea jucătorului pentru riscurile provenite dintr-o accidentare survenită ca urmare a îndeplinirii obiectului prezentei convenții civile. Imbolnăvirea, accidental incapacitatea temporară sau totală de joc, precum și

*decesul dacă se datorează altor cauze decât cele care au legătură cu obiectul convenției civile, sunt în risc și sarcina jucătorului,*

*- să suporte în caz de accidente sau îmbolnăvire a jucătorului ca urmare a îndeplinirii obiectului prezentei convenții civile, toate cheltuielile privind prestațiile medicale (asistență medicală de specialitate, spitalizare, intervenții chirurgicale, medicamente, recuperare în centre speciale) atât în țară cât și în străinătate”.*

Contestatoarea a considerat că raporturile dintre sportivi, antrenori, tehnicieni 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.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat că activitatea desfășurată de jucătorii de fotbal, antrenori, tehnicieni, nu este efectuată întâmplător și conjunctural și nu îndeplinește criteriile legale pentru o activitate independentă, în conformitate cu prevederile art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.18 și pct.19 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Organele de inspecție fiscală au reconsiderat veniturile obținute de jucătorii de fotbal, antrenori, tehnicieni, conform art.11 alin.1) din Codul fiscal, ca fiind venituri de natură salarială , acestea nefiind 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 de lucru și locului de desfășurare a activității.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că raporturile dintre club, sportivi și alte categorii de personal, întrunesc caracteristicile unei activități dependente motiv pentru care au încadrat veniturile plătite de contestatară în categoria venituri din salarii, calculând totodată și contribuțiile sociale aferente.

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

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

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”,*

In temeiul acestor prevederi legale se reține că organele de inspecție fiscală au considerat venituri din salarii, veniturile obținute de jucători și alte categorii de personal, în baza convențiilor civile încheiate cu aceștia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*[...]*

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



Se reține că activitatea jucătorilor de fotbal, antrenori, tehnicieni, desfășurată în cadrul clubului întrunește criteriile unei activități dependente deoarece **personalul clubului** utilizează toate mijloacele de muncă necesare desfășurării activității fotbalistice, respectiv specialiști calificați, terenuri de joc și de antrenament, asistență medicală și terapeutică sportivă, condiții de cazare, masă și transport sunt puse la dispoziția jucătorului de către clubul sportiv, jucătorul contribuind doar cu prestația fizică, nu și cu capital propriu.

Mai mult, jucătorii de fotbal nu au libertatea de alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și nici a locului în care să se antreneze și să joace fotbal, activitatea fiind strict reglementată prin regulamente interne ale clubului, cât și prin regulamentele Federației Române de Fotbal și Ligii Profesioniste 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 jucătorii de fotbal, antrenori, tehnicieni, rezultă faptul că aceștia nu au realizat venituri din activități independente întrucât o activitate independentă presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ.

Organul de soluționare reține că 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 în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că activitatea desfășurată de jucătorii de fotbal, antrenori, tehnicieni, nu este o activitate independentă, iar veniturile obținute de acestia în baza convențiilor civile au fost reîncadrate ca venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozitul pe veniturile din salarii și au fost stabilite contribuțiile sociale aferente.

Se reține că organele de inspecție fiscală au apreciat corect că nu sunt îndeplinite criteriile legale corespunzătoare unei activități independente întrucât activitatea desfășurată de sportiv nu este efectuată întâmplător și conjunctural.

Astfel, veniturile obținute de sportivi, antrenori, tehnicieni 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.

Argumentul societății referitor la raportul dintre dispozițiile Codului fiscal și cele ale Legii educației fizice și sportului nr.69/2000 în sensul asigurării priorității Legii educației fizice și sportului, 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.

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

Susținerea contestatoarei referitoare la imposibilitatea încadrării veniturilor obținute de sportivi, antrenori și tehnicieni în categoria veniturilor din salarii motivată de inexistența contractelor de muncă încheiate cu aceste persoane nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care raporturile dintre părți s-au derulat în modalitatea pe larg expusă anterior

De asemenea, organul de soluționare reține că încadrarea veniturilor obținute de jucătorii de fotbal 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.

Prin adresa nr..X./09.09.2014 Comisia a precizat că *„nu se poate investi cu emiterea unei decizii prin care să adopte o soluție unitară, întrucât a constatat existența unei practici neunitare chiar la nivelul Inaltei Curți de Casație și Justiție”*.

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

Totodată, organul de soluționare reține adresa Direcției Generale Juridice nr..X./05.10.2012 din Ministerul Finanțelor Publice prin care precizează 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”*.

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)**”.

Pentru toate aceste considerente, organul de soluționare va reține ca temeinică și legală încadrarea veniturilor obținute de jucătorii de fotbal și alte categorii de personal în baza convențiilor civile și avantajelor acordate acestora, în categoria veniturilor din activități dependente cu consecința calculării în sarcina contestatoarei a impozitului pe veniturile din salarii, în conformitate cu prevederile art.55 alin.1) și alin.3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, argumentele societății neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației. În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele încasate de sportivi și alte categorii de personal, în perioada 2005 – 2008 în baza convențiilor civile, reprezintă venituri de natură salarială, drept pentru care contestatoarea avea obligația să calculeze și să achite impozitul pe veniturile din salarii aferent în sumă de .X.lei.

Se reține că pentru sumele constituite și achitate bugetului de stat de către S.C. .X.S.A. .X. în perioada 16.05.2005-31.12.2008, evidențiate ca impozit pe veniturile din convenții civile și consemnate ca plăți în evidența fiscală, a fost emisă decizie de impunere cu semnul minus pentru suma de .X.lei la obligația impozit pe veniturile din convenții civile.

În consecință, contestația societății va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe veniturile din salarii în sumă de .X.lei, menținându-se suma de .X.lei reprezentând impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile, înscrisă cu semnul (-) în decizia de impunere.

Intrucât veniturile realizate de jucătorii de fotbal în baza convențiilor civile încheiate în perioada 16.05.2005 – 31.12.2008 se încadrează în categoria veniturilor din activități dependente îmbrăcând forma veniturilor de natură salarială, contestatoarea avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale prevăzute de art.18, art.23 și art.24 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale cu modificările și completările ulterioare, art.101 alin.1) și alin.2) 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 art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în sistemul sănătății cu modificările și completările ulterioare, art.4 alin.2) și art.5 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.2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.91/2006.

Neîncheierea contractelor de muncă nu este un argument de natură să conducă la nedatorarea contribuțiilor sociale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală în condițiile în care, astfel cum s-a reținut anterior, veniturile plătite de club sportivilor, antrenorilor și celorlalte categorii de personal sunt venituri de natură salarială.

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

Deoarece în sarcina asociației sportive a fost reținut ca datorat debitul în sumă totală de **.X.lei** reprezentând contribuții sociale, aceasta datorează și accesoriile aferente în cuantum de **.X.lei**, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

**2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.03.2014, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în**

**condițiile în care în cuprinsul acestei dispoziții nu se regăsește măsura de diminuare a pierderii fiscale.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..**X./11.03.2014**, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS .X./1003.2014, au dispus următoarea măsură:

“corectarea declarației 394 conform celor constatate în raportul de inspecție fiscală.”

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„1 Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”*

*coroborat cu cele ale art.206 alin.2 din același act normativ:*

*„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”*

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, la data depunerii contestației, se reține că potrivit art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*[...] c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau*

*mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de quantum.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de quantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât între măsurile dispuse la pct.1.1 nu se regăsește diminuarea pierderii fiscale ci măsura de înregistrare în contabilitate a obligațiilor fiscale stabilite și remedierea deficiențelor care au dus la stabilirea acesteia, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,*

coroborat cu pct.5.3 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, care precizează:

*„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”,* fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de

organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.03.2014.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate 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, pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X.SA .X.**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-VS .X./11.03.2013 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS .X./10.03.2014 pentru suma de **.X.lei** reprezentând:

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

- .X.lei penalități de întârziere,
  - .X.lei contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați,
  - .X.lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
  - .X.lei penalități de întârziere,
  - .X.lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
  - .X.lei dobânzi/majorări de întârziere aferente,
  - .X.lei penalități de întârziere
- și menținerea sumei de .X.lei reprezentând impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor civile, înscrisă cu semnul (-) în decizia de impunere.

**2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de SC .X.SA .X., împotriva *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./11.03.2014* și transmiterea contestației spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al acesteia pentru capătul de cerere având ca obiect anularea dispoziției de măsuri.**

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**