



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Solu  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17

Sector 5 , .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax :+021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 306 / 2015  
privind soluționarea contestației formulate de  
SC.X. SRL din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. A\_SLP 1292/19.06.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./17.06.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 1292/19.06.2015, cu privire la contestația formulată de **SC.X. SRL**, având sediul social în .X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X..

SC.X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

SC.X. SRL figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr. .X. din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015*” la OPANAF nr.3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F–MC .X./30.04.2015 respectiv data de 06.05.2015, conform mențiunii olografe aplicate pe titlul de creanță, anexat în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv 04.06.2015 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC.X. SRL.

**I. SC.X. SRL, contestă parțial Decizia de impunere nr.F–MC .X./30.04.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015, de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, precizând că activează exclusiv ca furnizor de servicii de marketing în vederea promovării medicamentelor din portofoliul .X. (medicamente care se eliberează exclusiv pe bază de prescripție medicală) și nu deține o autorizație de comercializare care să-i permită să comercializeze medicamente pe piața din România, nu are inclusă în obiectul de activitate comercializarea de produse și nici nu realizează vânzări de bunuri pe teritoriul României.**

Societatea menționează că are încheiate contracte de prestări servicii cu alte societăți din grupul .X. AB, respectiv .X. UK Limited din Marea Britanie și .X. AB din Suedia, prin care acordă:

- asistență în domeniul publicității și promovării serviciilor comercializate;
- asistență cu privire la condițiile economice, de reglementare, tehnice și de marketing care pot avea impact asupra comercializării produselor de cele două entități nerezidente în România și în vederea maximizării cifrei de afaceri a beneficiarilor;
- asistență în organizarea de studii clinice în numele și în contul beneficiarilor și raportarea rezultatelor studiilor către beneficiari;

- asistență în promovarea produselor comercializate de beneficiari în România;
- promovarea siglei .X. în mass-media, ziare, pagini web;
- asistență în procesul de includere a produselor pe lista medicamentelor compensate etc.

În concluzie, activitatea societății constă în promovarea medicamentelor din portofoliul .X., în conformitate cu prevederile legale aplicabile, care include și dispozițiile Ordinului Ministrului Sănătății nr.195/2015 privind aprobarea Normelor pentru evaluarea și avizarea publicității la medicamentele de uz uman (anterior Hotărârea Consiliului Științific al Agenției Naționale a Medicamentului și Dispozitivelor Medicale nr.27/11.10.2013) și ale Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea consideră că deciziile organelor de control incluse în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere nu au fost documentate teimeinic și au rezultat din lipsa de înțelegere a particularităților modelului de activitate al societății specific industriei farmaceutice, iar organele de control au încălcat Principiile generale de conduită stipulate în Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la aplicarea unitară a legislației fiscale pe teritoriul României, la rolul activ al organului fiscal, precum și la buna credință.

Referitor la TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în mod eronat prin reîncadrarea cheltuielilor de reclamă și publicitate în categoria cheltuielilor de sponsorizare în sumă de .X. lei, societatea invocă art.797 și art.799 din Legea nr.95/2006 referitoare la publicitatea pentru medicamente, menționând faptul că legislația specifică în domeniul farmaceutic încadrează inclusiv operațiunile de "sponsorizare" în categoria operațiunilor de publicitate, iar publicitatea în cazul medicamentelor eliberate pe bază de prescripție se limitează la: publicitatea destinată persoanelor calificate să prescrie sau să distribuie medicamente, vizite ale reprezentanților medicali la persoane calificate să prescrie medicamente, "sponsorizarea" întâlnirilor promoționale și congreselor științifice la care participă persoane calificate să prescrie sau să distribuie medicamente, "sponsorizarea" întâlnirilor congreselor științifice la care participă persoane calificate să prescrie sau să distribuie medicamente etc.

Societatea este de părere ca a procedat corect considerând TVA aferentă serviciilor plătite diverșilor furnizori deductibilă, iar organele de inspecție fiscală au greșit când nu au ținut cont de prevederile legislației în vederea determinării tratamentului de TVA corect, precum și de faptul că în

domeniul medical "sponsorizarea" este considerată o formă de promovare (publicitate/marketing), iar activitatea de marketing pentru medicamente diferă de activitatea de marketing pentru bunurile de larg consum.

SC.X. SRL susține că organele de inspecție fiscală au omis să analizeze substanța tranzacției stipulate în contractele încheiate cu furnizorii săi, acestea oprindu-se asupra termenului "sponsor" și reîncadrând tranzacțiile drept acțiuni de sponsorizare.

Societatea citează prevederile art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, pe care le consideră relevante în vederea susținerii deductibilității TVA pentru serviciile de promovare achiziționate.

Totodată, SC .X. SRL precizează că a prezentat organelor de control documente justificative care au susținut natura cheltuielilor realizate, îndeplinind condițiile prevăzute de Codul fiscal cu privire la deductibilitatea cheltuielilor de promovare și publicitate, considerând că decizia organelor de inspecție fiscală a fost formată într-un mod superficial, de natură să defavorizeze societatea în raport cu alți contribuabili.

Societatea afirmă că simplul fapt că în aceste "documente există noțiunea de "sponsor", nu înseamnă că toate aceste servicii achiziționate reprezintă în fapt o "sponsorizare", nedeductibilă din punct de vedere a TVA.

De asemenea, societatea susține că din perspectiva TVA, a respectat prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal, iar simplul motiv că a facturat serviciile către clienții săi fără a aplica cota de TVA 24% nu trebuie să influențeze dreptul de deducere al TVA aferentă achizițiilor destinate realizării obiectului contractului, întrucât dreptul de a nu aplica cota de TVA de 24% serviciilor prestate este prevăzut de lege și nu reprezintă o greșală a societății.

Societatea invederează că specific, la momentul emiterii facturilor de prestări servicii către .X. UK Limited și .X. AB, avut în vedere prevederile art.133 alin.(2) lit.g) din Codul fiscal, valabil până la data de 31.12.2009, respectiv prevederile art.133 alin.(2) din același act normativ valabil începând cu data de 01.01.2010.

SC.X. SRL menționează ca la art.11 din Codul fiscal, se prevede explicit că autoritățile trebuie să aibă în vedere în primul rând substanța tranzacției și nu forma acesteia. Acest lucru este susținut și de numeroase decizii emise de Curtea Europeană de Justiție, dintre care exemplifică decizia dată în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07, Ecotrade SPA vs. Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3 și cea dată în cauza C-146/05 Albert Collée împotriva Finanzamt Limburg an der Lahn.

Societatea reiterează faptul că denumirea sa drept "sponsor",

rezultă exclusiv din aplicarea legislației specifice în domeniul farmaceutic și nu din natura economică a serviciilor achiziționate.

Pentru motivele de mai sus, societatea consideră că în speță nu sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1), respectiv art.129 alin.(5) lit.a) din Codul fiscal și pe cale de consecință solicită anularea obligațiilor fiscale de natura TVA stabilite suplimentar în valoare de .X. lei, precum și anularea obligațiilor fiscale accesorii determinate eronat de organele de control.

Referitor la TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin aplicarea eronată a limitărilor dreptului de deducere a TVA aferentă vehiculelor aflate în proprietatea/folosința societății și a cheltuielilor aferente acestora, societatea menționează că potrivit prevederilor Normelor metodologice a Codului fiscal poate să deducă integral TVA aferentă achiziției/închirierii de mașini, cheltuielilor cu combustibilul, respectiv cheltuielilor de reparații, asigurare etc., întrucât mașinile au fost exclusiv utilizate în scopul activităților economice, acest lucru rezultând din obiectul de activitate al persoanei impozabile, din dovada faptului că persoana impozabilă are personal calificat în domeniile prevăzute la excepții și din foile de parcurs întocmite de personalul care utilizează aceste mașini.

SC.X. SRL invederează faptul că întrucât una din excepțiile prevăzute de Codul fiscal, cu privire la deductibilitatea TVA aferentă cheltuielilor cu mașinile destinate exclusiv în scopul activității economice, se referă la utilizarea lor pentru prestarea de servicii cu plată, precum și faptul că prin foile de parcurs puse la dispoziția organelor de control, a demonstrat utilizarea mașinilor exclusiv pentru activitatea societății și nu în scopuri personale ale angajaților sau alte scopuri care nu au legătură cu activitatea acesteia, dreptul de deducere al TVA trebuie permis în totalitate pentru TVA dedusă pe întreaga perioadă supusă controlului.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile pct.45<sup>1</sup> alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, astfel că acestea nu au analizat în ce măsură SC.X. SRL își poate desfășura obiectul de activitate fără să dețină mașini în proprietate pentru deplasarea personalului în scopul promovării, ci au înțeles să aplice ad literam prevederile din Codul fiscal cu privire la prestarea de servicii cu plată în sensul serviciilor de închiriere, leasing, instruire școli de șoferi etc.

De asemenea, SC.X. SRL menționează că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală rapoarte de activitate întocmite zilnic de personalul societății care efectuează deplasări în vederea prestării serviciilor, pentru care aceasta este remunerată de clienții săi, precum și foi de parcurs lunare (pentru justificare anexează în susținerea contestației un model de

foaie de parcurs cu titlu de exemplu, în Anexa nr.3), care prezintă numărul de kilometri parcurși, norma de consum a mașinilor, adresa la care s-a deplasat personalul în vederea îndeplinirii obligațiilor de serviciu și combustibilul (în litri) cu care mașina a fost alimentată în decursul unei luni de referință.

Totodată, societatea susține că rapoartele de activitate zilnică (precum cel anexat în susținerea contestației, cu titlu de exemplu în Anexa nr.4), conțin detalii referitoare la medicii vizitați (cum ar fi: nume, prenume, specialitate, adresă etc.), materiale promoționale utilizate, mostrele furnizate medicilor și, după caz, detalii referitoare la evenimentele promoționale organizate (de exemplu: localitate, liste de participanți, tematica evenimentului).

Prin urmare, SC.X. SRL afirmă că este ușor de identificat, prin consultarea simultană a foilor de parcurs lunare, cu rapoartele de activitate ale personalului societății, faptul că mașinile aflate în proprietatea/folosința societății și pentru care aceasta a dedus TVA sunt utilizate exclusiv cu scopul prestării de servicii cu plată.

În ceea ce privește a doua excepție prevăzută de Codul fiscal, care permite deducerea integrală a TVA aferentă achiziției de mașini și cheltuielilor destinate mașinilor în cauză, societatea precizează că este considerată aplicabilă și justificată în cazul său, această excepție referindu-se la utilizarea mașinilor de către personalul angajat care desfășoară activități de marketing/promovare/merchandising pentru produsele comercializate în România de clienții .X., pentru care aceasta are obligația să efectueze activități de promovare în România, personal asimilat agenților de vânzări prin funcțiile descrise în legislația specifică industriei farmaceutice și la nivel de societate prin fișa postului.

SC.X. SRL menționează că personalul său care utilizează mașinile pentru care a dedus TVA se asimilează agenților de vânzări, întrucât în desfășurarea atribuțiilor lor aceștia îndeplinesc funcțiile unui agent de vânzări, însă nu în domeniul comercializării de bunuri, ci în domeniul serviciilor de marketing și promovare, care reprezintă obiectul de activitate al societății.

Societatea consideră că în decizia luată, organele de control s-au bazat numai pe aspectele de formă, respectiv pe considerentul că angajații săi nu dețin funcția de agenți de vânzări, așa cum este prevăzută aceasta în Clasificarea Ocupațiilor din România (COR), această încadrare fiind imposibil de îndeplinit deoarece societatea nu desfășoară activitatea de comercializare a produselor, ci activitate de marketing și promovare.

De asemenea, societatea afirmă că a avut în vedere definițiile celor trei acțiuni de marketing și promovare, precum și atribuțiile agenților de vânzări așa cum sunt prevăzute în Codul fiscal, respectiv ale reprezentanților medicali așa cum sunt prevăzute de legislația specifică domeniului farmaceutic, respectiv Hotărârea nr.27/2003 și este de părere că cele două funcții au multe elemente în comun.

Pentru o informare mai clară asupra funcțiilor și atribuțiilor reprezentanților medicali, societatea a anexat în susținerea contestației următoarele documente:

- Anexa nr.6, în care se regăsește o scurtă descriere a activităților desfășurate de reprezentanții medicali ai societății, așa cum este prevăzut prin fișele de post existente;

- Anexa nr.7, ce vizează un model de raport de planificare a activității reprezentanților medicali în funcție de medicamentele promovate într-o anumită perioadă;

- Anexa nr.4, privind un exemplu de raport privind activitatea zilnică desfășurată de un reprezentant medical;

- Anexa nr.3, privind un exemplu de raport specific ce include mașina de serviciu utilizată, scopul și locul deplasării zilnice, kilometrii parcurși în fiecare lună și consumul de carburant aferent, foaia de parcurs.

Totodată, SC.X. SRL susține că flota de mașini este imperios necesară angajaților societății în vederea realizării obiectului de activitate al acesteia, pentru deplasări la persoanele calificate să prescrie medicamentele societății și pentru prezentarea beneficiilor terapeutice ale acestor medicamente, fiind singura modalitate de promovare/publicitate permisă de lege.

Referitor la foile de parcurs, societatea susține că acestea îndeplinesc condiția de formă prevăzute de legislație în vederea deductibilității integrale a TVA aferentă flotei de mașini.

Pentru cele prezentate, societatea solicită anularea obligațiilor de plată stabilite suplimentar în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, precum și a accesoriilor aferente.

Cu privire la nivelul dobânzilor și al penalităților aferente, SC.X. SRL invocă prevederile art.104 alin.(2) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, invederând faptul că inspecția fiscală s-a desfășurat pe o perioadă de 13 luni, ceea ce a determinat stabilirea unei sume și mai mari a dobânzilor, majorărilor și penalităților de întârziere aferente sumelor stabilite suplimentar.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au efectuat la SC.X. SRL o inspecție fiscală parțială pentru perioada 01.04.2009-31.12.2013, care a avut drept obiectiv soluționarea cu control ulterior a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare pentru perioada mai sus menționată, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015, contestată.**

a) Referitor la cheltuielile de sponsorizare înregistrate de societate ca și cheltuieli de reclamă și publicitate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada supusă controlului, SC.X. SRL a efectuat mai multe tipuri de sponsorizări, acestea fiind înregistrate în contabilitate în conturile 658201 „Cheltuieli sponsorizare medical”, 658202 „Masa Non AZ sponsorizare”, 658203 „Sponsorizare non-medical”, 658204 „Alte cheltuieli de sponsorizare-taxe expoziții” și 442601 „TVA deductibilă”.

În contul 658201 „Cheltuieli sponsorizare medical” (în anul 2009) și în contul 658204 „Alte cheltuieli de sponsorizare-taxe expoziții” (începând cu anul 2010), societatea a înregistrat sponsorizările acordate în numerar, pentru organizarea unor conferințe naționale și internaționale, congrese, programe de informare publică despre anumite afecțiuni, având la bază contracte de sponsorizare încheiate cu asociații, fundații (de exemplu: Societatea Română de Pneumologie, Societate Română de Diabet, Nutriție și Boli Metabolice, Societatea Română de Cardiologie, Societatea Română de Medicină Internă, Asociația Română de Urologie etc.)

Astfel, pentru sumele acordate prin contractele de sponsorizare pentru organizarea unor congrese/conferințe, societatea verificată, în calitate de sponsor a beneficiat în cadrul acestor evenimente, la care au participat profesioniști din domeniul medical, de pachete de servicii care cuprind, de obicei, punerea la dispoziție de spațiu pentru montarea unui stand expozițional, timpul alocat pentru susținerea unui simpozion, aducerea sponsorizării la cunoștința profesioniștilor din domeniul medical etc. (spre exemplificare contractul nr..X./04.03.2011 încheiat cu Societatea Română de Medicină Internă, contractul nr..X./13.05.2011 încheiat cu Societatea Română de Pneumologie, contractul nr..X./27.04.2012 încheiat cu Asociația Română de Urologie și contractul nr..X./09.05.2013 încheiat cu Societate Română de Diabet, Nutriție și Boli Metabolice, documente anexate în copie la dosarul cauzei).



Organele de inspecție fiscală au constatat că în aceeași perioadă, respectiv aprilie 2009-decembrie 2013, SC.X. SRL a încheiat și contracte de prestări servicii cu societățile numite de către diverse asociații/fundații sau societăți medicale să se ocupe de organizarea unor evenimente medicale, notificând acest fapt tuturor posibililor participanți la manifestare. Facturile aferente acestor contracte au fost înregistrate în evidența contabilă în conturile analitice distincte de cheltuieli de reclamă și publicitate, respectiv 623006 “Cheltuieli de reclamă și publicitate-taxă agenție”, 623008 “Cheltuieli de reclamă și publicitate materiale promoționale–tipărite”, 623009 “Cheltuieli de reclamă și publicitate materiale promoționale–altele”, 623010 “Cheltuieli de reclamă și publicitate- taxă stand” și respectiv în contul 442601 “TVA deductibilă”.

În oferta transmisă de societatea organizatoare a evenimentului se menționează, în funcție de valoarea contribuției, categoria în care se încadrează sponsorul, fiind precizate și beneficiile fiecărui pachet de sponsorizare (de exemplu: dimensiune stand expozițional, durata alocată unui simpozion satelit și modalitățile de popularizare a numelui sponsorului).

Conform pachetului de sponsorizare ales, SC.X. SRL a încheiat contracte de prestări servicii cu societățile organizatoare de evenimente, al căror obiect îl constituie acordarea unor pachete de servicii care cuprind, de obicei, punerea la dispoziție de spațiu pentru montarea unui stand expozițional, menționarea partenerului .X. în clipul evenimentului, timpul alocat pentru susținerea unui simpozion, prezentarea logo-ului și siglei sponsorului pe materialele și bannerele evenimentului, inserarea materialelor în mapele de curs, spațiul oferit pentru inserarea imaginii unor produse din portofoliul sponsorului .X. în diverse publicații, a căror editare este susținută financiar de .X. și care au fost distribuite gratuit participanților, în cadrul evenimentelor medicale etc., beneficii regăsite și în pachetul de sponsorizare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe lângă ofertele cuprinzând pachetele de sponsorizare și contractele de prestări servicii însoțite de anexe, mai există atașate la facturi, de obicei următoarele documente în care se precizează calitatea de sponsor a SC.X. SRL:

- documentul intern “Descriere eveniment/Formular de aprobare” întocmit și semnat de către responsabilii de eveniment din cadrul SC.X. SRL;
- invitații de participare la manifestare;
- programul evenimentului.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că SC.X. SRL, pentru evenimentele medicale organizate de către asociații/fundații/societăți

medicale a încheiat cu acestea contracte de sponsorizare, iar pentru evenimentele organizate de către societățile desemnate de către fundații să se ocupe de organizarea evenimentelor medicale, societatea a încheiat contracte de prestări servicii, cu toate că obiectul contractelor este același.

Având în vedere documentele prezentate de societate, precum și prevederile art.1 alin.(1) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că susținerea (sponsorizarea) activității fără scop lucrativ (organizare de conferințe, congrese medicale) a fost efectuată cu serviciile prestate de diverși furnizori, pentru care societatea, în mod eronat, a încadrat aceste servicii achiziționate și a înregistrat contravaloarea acestora în conturile de cheltuieli și publicitate și nu în contul 6582 “Donații și subvenții acordate”.

Aceste cheltuieli au fost considerate de societate drept deductibile fiscal, iar TVA a fost dedusă, cu toate că acestea reprezintă cheltuieli de sponsorizare a conferințelor și congreselor medicale organizate de asociații, așa cum rezultă din obiectul contractelor încheiate cu societățile .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL etc., din documentele atașate la facturi și din pachetele de sponsorizare achiziționate de SC .X. SRL.

Prin urmare, prestările de servicii facturate de organizatorii de evenimente au fost reîncadrate de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11 din Codul fiscal, drept acțiuni de sponsorizare care trebuiau înregistrate în contul 6582 “Donații și subvenții acordate” și avute în vedere la calculul plafonului prevăzut de art.152 alin.(2) din Codul fiscal.

În baza prevederilor art.129 alin.(5) lit.a), coroborat cu art.155 alin.(2) din Codul fiscal și pct.70 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și având în vedere că însăși societatea a colectat TVA pentru cheltuielile înregistrate în contul 6582 “Donații și subvenții acordate” ce au depășit plafonul prevăzut de art.152 alin.(2) din Codul fiscal, urmare reîncadrării serviciilor drept sponsorizări, respectiv a cheltuielilor de reclamă și publicitate în cheltuieli de sponsorizare, pentru diferența ce excede depășirea plafonului stabilită de societate, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X. lei pentru perioada aprilie 2009-decembrie 2013 și au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

b) Referitor la TVA aferentă achizițiilor/închirierii de autoturisme, achiziției de combustibil și a cheltuielilor de reparații, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada verificată, societatea a dedus TVA pentru achiziții/închirieri de autoturisme și combustibil folosite de către angajații care efectuează munca de teren, respectiv reprezentanți medicali, reprezentanți comerciali, consultanți de formare și manageri de zonă, care în opinia societății desfășoară activități similare cu cele practicate de agenții de vânzări, și anume prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. De asemenea, pentru personalul angajat care nu desfășoară munca de teren, societatea verificată a dedus TVA integral pentru cheltuielile de reparații aferente autoturismelor date în folosință acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea reprezentanților medicali, reprezentanților comerciali, a consultanților de formare și managerilor de zonă nu poate fi asimilată cu cea a agenților de vânzări, întrucât aceștia nu se ocupă de prospectarea pieței, negocierea contractelor etc., astfel cum prevede pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) și pct.45<sup>1</sup> alin.(6) lit.b) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și astfel, societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor/închirierii de autoturisme, precum și a combustibilului utilizat de aceste categorii de personal.

Totodată, pentru cheltuielile de reparații autoturisme date în folosința personalului angajat ce nu desfășoară muncă de teren, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat TVA în proporție de 100% aferentă acestor cheltuieli, contrar prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal.

Referitor la serviciile prestate de SC .X. SRL, în cadrul contractelor încheiate cu .X. UK Limited (AZUK) din Marea Britanie și .X. AB (.X.) din Suedia, organele de inspecție fiscală au constatat activitatea SC .X. SRL este de servicii de consiliere, asistență și consultanță pe mai multe domenii de activitate și nu de prospectare piață, merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților, așa cum sunt precizate la pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) și pct.45<sup>1</sup> alin.(6) lit.b) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru fiecare perioadă în parte.

În ceea ce privește codurile CAEN înregistrate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea SC .X. SRL a constat în realizarea de servicii de promovare a medicamentelor de uz uman din portofoliul .X., persoanelor calificate să prescrie aceste medicamente și din servicii de asistență/consultanță. Astfel, veniturile realizate provin din recuperarea cheltuielilor efectuate pentru desfășurarea activităților mai sus menționate și din comisionul facturat către .X. și .X.. În concluzie, societatea verificată nu a desfășurat activități de prospectarea pieței, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților.

Referitor la foile de parcurs prezentate în format electronic de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- numărul de kilometri parcurși lunar, de fiecare reprezentant medical înscris în foile de parcurs este determinat prin diferența dintre numărul de kilometri înregistrați la bordul mașinii la sfârșitul lunii și cel înregistrat la începutul lunii, fără a fi corelați cu distanțele aferente rutelor parcurse în acea lună;

- în foile de parcurs nu sunt înscrise distanțele parcurse pe rutele zilnice;

- norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs este determinată prin împărțirea numărului de kilometri înscris în foile de parcurs la 100 kilometri, iar rezultatul astfel obținut este folosit ca împărțitor la cantitatea de carburant consumată lunar de fiecare autovehicul;

- scopul deplasării reprezentanților medicali este înscris în rapoartele de "Activitate promo vizite Reprezentanți" pentru perioada verificată, care cuprind informații zilnice cu numele reprezentantului medical, numele spitalului, cabinetului, medicamentul la care se referă activitatea de promovare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- pentru perioada 01.05.2009-31.12.2011, în temeiul prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă achiziției/închirierii de autoturisme și combustibil pentru angajații care desfășoară muncă de teren, în suma de .X. lei;

- pentru perioada 01.01.2012-31.12.2013, în temeiul prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției/închirierii de autoturisme și

combustibil pentru angajații care desfășoară muncă de teren este limitat la 50% și ca urmare, societatea nu are drept de deducere pentru suma de .X. lei;

- pentru perioada 01.01.2012-31.12.2013, în temeiul prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a TVA aferentă altor cheltuieli legate de aceste autoturisme (cheltuieli reparații) puse la dispoziția angajaților (care desfășoară/nu desfășoară muncă de teren) este limitat la 50% și ca urmare, societatea nu are drept de deducere pentru suma de .X. lei.

Pentru TVA fără drept de deducere/deducere limitată aferentă achiziției de autoturisme, servicii-reparații, închirieri autoturisme, în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

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

**1) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente în sumă de .X. lei,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de SC.X. SRL, constând în punerea la dispoziție în mod gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare, a serviciilor achiziționate de la diverși furnizori, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestora, reprezintă operațiuni asimilate prestațiilor de servicii cu plată, în condițiile în care a fost depășit plafonul prevăzut de art.152 alin.(2) din Codul fiscal.**

**În fapt,** în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.04.2009-31.12.2013, SC.X. SRL:

- pentru evenimentele medicale organizate de către asociații/fundații/societăți medicale, a încheiat cu acestea contracte de sponsorizare, iar cheltuielile respective le-a înregistrat în contabilitate în conturile 658201 „Cheltuieli sponsorizare medical”, 658202 „Masa Non AZ sponsorizare”, 658203 „Sponsorizare non-medical”, 658204 „Alte cheltuieli de sponsorizare-taxe expoziții” și 442601 “TVA deductibilă”;

- pentru evenimentele organizate de către societățile desemnate de către fundații să se ocupe de organizarea evenimentelor medicale, SC.X. SRL a încheiat contracte de prestări servicii, cu toate că obiectul contractelor este același cu cel al contractelor de sponsorizare, iar cheltuielile aferente le-a înregistrat în contabilitate în conturile analitice distincte de cheltuieli de reclamă și publicitate, exercitându-și totodată și dreptul de deducere al TVA aferentă.

Analizând obiectul contractelor încheiate de SC .X. SRL cu societățile .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL etc., documentele atașate la facturi și pachetele de sponsorizare achiziționate de societate, și având în vedere prevederile art.1 alin.(1) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că susținerea (sponsorizarea) activității fără scop lucrativ (organizare de conferințe, congrese medicale) a fost efectuată cu serviciile prestate de diverși furnizori, pentru care societatea, în mod eronat, a încadrat aceste servicii achiziționate și a înregistrat contravaloarea acestora în conturile de cheltuieli de reclamă și publicitate și nu în contul 6582 “Donații și subvenții acordate”.

Prin urmare, prestările de servicii facturate de organizatorii de evenimente au fost reîncadrate de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11 din Codul fiscal, drept acțiuni de sponsorizare care trebuiau înregistrate în contul 6582 “Donații și subvenții acordate” și avute în vedere la calculul plafonului prevăzut de art.152 alin.(2) din Codul fiscal.

În baza prevederilor art.129 alin.(5) lit.a), coroborat cu art.155 alin.(2) din Codul fiscal și pct.70 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și având în vedere că însăși societatea a colectat TVA pentru cheltuielile înregistrate în contul 6582 “Donații și subvenții acordate” ce au depășit plafonul prevăzut de art.152 alin.(2) din Codul fiscal, urmare reîncadrării serviciilor drept sponsorizări, respectiv a cheltuielilor de reclamă și publicitate în cheltuieli de sponsorizare, pentru diferența ce excede depășirea plafonului stabilită de societate, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X. lei pentru perioada aprilie 2009-decembrie 2013 și au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**În drept**, art.129 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.04.2009-31.12.2010, prevede:

*“(5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată:*

*a) utilizarea bunurilor rezultate din activitatea economică a persoanei impozabile, ca parte a unei prestări de servicii efectuată în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, precum și pentru alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme;”*

În explicitarea prevederilor alin.(5) lit.a) al art.129 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.7 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(6) Prevederile pct. 6 alin. (11) și (12) se aplică, după caz, și pentru prevederile art. 129 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal.”,*

iar potrivit pct. 6 alin. (11) și (12) din același act normativ:

*(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:*

*a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.*

*b) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art.152 alin.(2) din Codul fiscal.*

*c) Prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțeleg destinații cum sunt, de exemplu: masă caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare acordate obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Plafonul până la care nu sunt considerate livrări de bunuri cu plată este cel prevăzut prin actele normative care instituie acordarea acestor bunuri.*

*(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în*

*decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.”*

Începând cu data de 01.01.2011, art.129 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin. (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:*

*a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;”*

În explicitarea prevederilor alin.(5) lit.a) al art.129 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.7 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(7) Prevederile pct.6 alin.(13) - (15) se aplică corespunzător și pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (5) lit. a) și b) din Codul fiscal.”,*

iar potrivit pct. 6 alin.(13) și (15) din același act normativ:

*“(13) În sensul art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor:*

*a) pe lângă bunurile oferite în mod gratuit ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, și orice alte bunuri care sunt destinate pentru reclamă și publicitate;*

*b) în alte c.X.i decât cele prevăzute la lit. a), bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt sau au fost livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:*

*1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau*



2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate clientului.

(14) În sensul art.128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și în cazul microîntreprinderilor;

b) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art.152 alin.(2) din Codul fiscal; [...]

(15) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin.(14) lit.a) și b) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar, precum și bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale, respectiv în anul următor celui în care au fost efectuate cheltuielile.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că utilizarea bunurilor rezultate din activitatea economică a persoanei impozabile, ca parte a unei prestări de servicii efectuată în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, precum și pentru alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată, dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art.152 alin.(2) din Codul fiscal.

Totodată, se reține că **depășirea plafonului constituie prestare de servicii cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor** care depășesc plafonul.

Organul de soluționare a contestației a analizat prin sondaj contractele de sponsorizare anexate la dosarul cauzei, astfel:

1). La data de 13.05.2011 a fost încheiat contractul de sponsorizare nr..X. între SC.X. SRL, în calitate de sponsor, și Societatea Română de Pneumologie, în calitate de beneficiar, al cărui obiect îl reprezintă acordarea de către sponsor, beneficiarului a unei sponsorizări în vederea organizării evenimentului “Conferința Națională de Somnologie – Tulburările somnului și patologii respiratorie, care va avea loc la Timișoara în perioada 09-11 iunie 2011, activitatea încadrându-se în categoria activităților cu caracter științific.

2) La data de 04.03.2011 a fost încheiat contractul de sponsorizare nr..X. între SC.X. SRL, în calitate de sponsor, și Societatea Română de Medicină Internă, în calitate de beneficiar, al cărui obiect îl reprezintă acordarea de către sponsor, beneficiarului a unei sponsorizări în vederea organizării evenimentelor “Congresul Național de Medicină Internă, Călimănești-Căciulata 31.03.-02.04.2011”, “Conferința Națională de Medicină Bazată pe Dovezi, .X.-noiembrie 2011” și reclamă în revista Medicină Internă (6 apariții/an, 3 reclame/apariție), activitatea încadrându-se în categoria activităților cu caracter științific.

Potrivit clauzelor contractelor de sponsorizare, menționate mai sus, se reține:

- la pct.2.3.1. beneficiarul se obligă să folosească suma sponsorizării numai în legătură cu congresul/conferința la care face referire contractul respectiv;

- la pct.2.3.2. beneficiarul se obligă să ia toate măsurile pentru ca evenimentul să fie organizat și să se desfășoare în conformitate cu toate reglementările aplicabile, precum și cu procedurile .X. care vor fi notificate Beneficiarului;

- la pct.2.3.3. beneficiarul se obligă să prezinte sponsorului, în termen de 45 zile calendaristice de la data încheierii conferinței/congresului, toate documentele justificative (inclusiv chitanțe, facturi, ordine de plată, dar fără a se limita la acestea) privind efectuarea cheltuielilor acoperite din suma sponsorizării.

- la pct.3.1.6. se prevede că beneficiarul va fi unic responsabil de plata tuturor cheltuielilor și costurilor asociate organizării conferinței/congresului.

3). La data de 09.05.2013 a fost încheiat contractul de sponsorizare nr..X. între SC.X. SRL, în calitate de sponsor, și Asociația Societatea Română de Diabet, Nutriție și Boli Metabolice, în calitate de beneficiar, al cărui obiect îl reprezintă acordarea de către sponsor, beneficiarului a unei sponsorizări în vederea organizării evenimentului “Al 39-lea Congres Național al Societății Române de Diabet, Nutriție și Boli Metabolice”, 22-25 mai 2013, Hotel .X., evenimentul încadrându-se în categoria activităților cu caracter științific și educativ.

Potrivit pct.3.1.8 din contractul de sponsorizare menționat mai sus, beneficiarul este unicul responsabil de plata tuturor cheltuielilor și costurilor asociate evenimentului, iar potrivit pct.3.2 acesta are obligația de a aduce sponsorizarea la cunoștința profesioniștilor din domeniul medical. Astfel, beneficiarul va menționa în toate publicațiile legate de eveniment și în orice volume publicate ale lucrărilor evenimentului faptul că evenimentul a fost sponsorizat de sponsor, prin includerea formulării “.X. a sponsorizat acest eveniment independent”. Menționarea sponsorizării trebuie să fie suficient de vizibilă pentru a asigura faptul că cititorii au luat cunoștință de ea de la început.

De asemenea, în Anexa nr.1 *“Aducerea la cunoștință profesioniștilor din domeniul medical a sponsorizării”*, înregistrată sub același număr cu contractul de sponsorizare menționat mai sus, respectiv nr..X./09.05.2013, încheiată între SC.X. SRL, în calitate de sponsor, și Asociația Societatea Română de Diabet, Nutriție și Boli Metabolice, în calitate de beneficiar, se prevede aducerea sponsorizării la cunoștința profesioniștilor din domeniul medical, după cum urmează:

- beneficiarul va aloca un spațiu de 25 mp;
- menționarea partenerului principal, compania.X. SRL, în promovarea evenimentului sub forma “Al 39-lea Congres Național al Societății Române de Diabet, Nutriție și Boli Metabolice”;

- branduirea unui prânz cu sigla partenerului principal. Acest lucru va fi menționat și în caietul program al Congresului;
- difuzarea unui spot video al partenerului, în zona expozițională dedicată;
- amplasarea siglei partenerului în spotul de prezentare al evenimentului, ca și partener principal al evenimentului;
- 1 machetă de promovare în caietul program al evenimentului;
- 1 machetă de promovare în volumul de rezumate al evenimentului;
- amplasarea logo-ului pe bannerul amplasat în cadrul manifestării;
- logo în prezentarea video care va rula în zona expozițională;
- logo pe materialele de promovare a evenimentului (caiet program pe ultima pagină, afiș, program, mapă);
- posibilitatea amplasării unui banner/roll-up în zona expozițională;
- logo pe roll-up-urile Congresului, amplasate în zona de desfășurare a Congresului;
- inserarea siglei pe DVD-urile distribuite către membrii Consiliului Director, șefii de centre la nivel național și speakerilor internaționali, DVD care va cuprinde informații despre Congres: caietul program, volumul de rezumate, poze, filmări de la eveniment (doar cele științifice) etc. DVD-ul va fi realizat și distribuit post eveniment;
- posibilitatea de distribuire de materiale informative și materiale promoționale participanților la eveniment;
- logo pe site-ul evenimentului, la secțiunea “parteneri”;

- menționarea partenerului în comunicatele de presă, articolele, știrile și newsletterele referitoare la Congres, realizate și difuzate în scopul promovării evenimentului, post-eveniment;

- menționarea partenerului în filmarea /emisiunea de prezentare generală a Congresului și difuzată spre promovare în mass-media, post eveniment.

Totodată, organul de soluționare a contestației a analizat prin sondaj contractele de prestări servicii anexate la dosarul cauzei, astfel:

1). La data de 21.10.2011 a fost încheiat contractul de prestări servicii nr.54 între SC.X. SRL, în calitate de beneficiar, și Evenimente Medicale SRL, în calitate de prestator, al cărui obiect îl reprezintă prestarea în favoarea beneficiarului de către prestator a următoarelor servicii în cadrul celei de a VI-a Conferințe Naționale de Bronhologie, .X., 10-12 noiembrie 2011:

- spațiu expozițional (12 mp);
- două simpozioane de câte 20 de minute fiecare;
- proiecție în săli de conferințe în pauzele dintre prezentări;
- pagina alocată Beneficiarului în cartea de programe a evenimentului;
- banner pe prima pagină a site-ului evenimentului;
- banner/Roll-up prezent în cadrul spațiilor de acces ale participanților;
- menționarea în secțiunea “Mulțumim sponsorilor noștri” de la începutul și de la sfârșitul programului evenimentului;
- apariția logo-ului Beneficiarului pe: banner-ul evenimentului, prima pagină a cărții de programe, rollup-ul evenimentului, bennerele evenimentului prezentate pe site-urile publicațiilor medicale partenere, secțiunea “Sponsori” din cartea de programe a evenimentului, din CD-ul evenimentului și din site-ul evenimentului.

2). Prin Invitația și Oferta de participare la evenimentul din perioada 29-31 octombrie 2009 ce se desfășoară la .X., Societatea Academică de Medicină a Familiei a menționat, în funcție de valoarea contribuției, categoria în care se încadrează sponsorul, fiind precizate și beneficiile fiecărui pachet de sponsorizare (de exemplu: sponsorul “de aur” beneficiază de:

- susținere Simpozion Satelit – 45 minute
- expunere siglă pe bannerele conferinței;
- expunere siglă pe bannerele exterioare;
- expunere siglă pe afișe mari;
- expunere siglă pe Program;
- expunere siglă pe Volum-Rezumat;
- 1 pag. Full-color A4 în Volumul de Rezumat.

Potrivit mandatului semnat de președintele Societății Academice de Medicină a Familiei a fost desemnată societatea .X. SRL ca operator de eveniment care să se ocupe de toate aspectele tehnice ce țin de buna organizare și desfășurare a Conferinței Naționale de Medicină a Familiei Ediția 2009 care se va desfășura în perioada 29-31 octombrie 2009 la Palatul Național al Copiilor din .X..

Astfel, la data de 22.07.2009 a fost încheiat contractul de prestări servicii nr..X. între SC.X. SRL, în calitate de beneficiar, și .X. SRL, în calitate de prestator, al cărui obiect îl reprezintă asigurarea participării beneficiarului la “Conferința Națională de Medicină a Familiei Ediția 2009”, .X., 29-31 octombrie 2009, Palatul Național al Copiilor în calitate de partener, categoria Sponsor de Aur cu stand de 15 mp.

A. Sponsor de Aur, în care se enumeră beneficiile din oferta de participare menționată mai sus.

B. Stand expozițional 15 mp - oportunitate pentru parteneri.

### C. Prezentare suplimentară de produs – 15 minute.

Din analiza clauzelor contractelor de prestări servicii, menționate mai sus, se reține că prestatorul se obligă să efectueze serviciile în condițiile de calitate și în termenii specificați în contract, iar beneficiarul se obligă să-i transmită prestatorului toate materialele și informațiile necesare pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale și să plătească prețul serviciilor conform contractului.

Potrivit documentului “National events-Event description/ Approval form”, organizatorul evenimentului desfășurat în perioada 29-31 octombrie 2009 la Palatul Național al Copiilor din .X. este Societatea Academica de Medicină a Familiei.

SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL, factura nr..X./14.09.2009, reprezentând “*participare la Conferința Națională de Medicină a Familiei Ediția 2009-sponsor de aur cu stand de 15 mp – lichidare .X. Euro+TVA, cf. Ctr..X./22.07.2009*”, în valoare de .X. lei, din care TVA .X. lei.

Prin urmare, se reține că SC.X. SRL a achiziționat serviciile de la SC .X. SRL, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care a pus aceste servicii la dispoziție în mod gratuit, Societății Academica de Medicină a Familiei, în calitate de organizator al evenimentului.

Având în vedere cele menționate mai sus, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

→ Pentru sumele acordate prin contractele de sponsorizare pentru organizarea unor congrese/conferințe, societatea verificată, în calitate de sponsor, a beneficiat în cadrul acestor evenimente, la care a au participat profesioniști din domeniul medical, de pachete de servicii care cuprind, de obicei punerea la dispoziție de spațiu pentru montarea unui stand expozițional, timp alocat pentru susținerea unui simpozion, aducerea sponsorizării la aducerea profesioniștilor din domeniul medical etc;

→ În oferta transmisă de societatea organizatoare a evenimentului se menționează, în funcție de valoarea contribuției, categoria în care se încadrează sponsorul, fiind precizate și beneficiile fiecărui pachet

de sponsorizare (de exemplu: dimensiune stand expozițional, durata alocată unui simpozion satelit și modalitățile de popularizare a numelui sponsorului);

→ asociațiile/fundațiile sau societățile medicale au numit societățile care să se ocupe de organizarea unor evenimente medicale, cu care SC.X. SRL a încheiat contracte de prestări servicii, al căror obiect îl constituie acordarea unor pachete de servicii care cuprind, de obicei, punerea la dispoziție de spațiu pentru montarea unui stand expozițional, menționarea partenerului .X. în clipul evenimentului, timpul alocat pentru susținerea unui simpozion, prezentarea logo-ului și siglei sponsorului pe materialele și bannerele evenimentului, inserarea materialelor în mapele de curs, spațiul oferit pentru inserarea imaginii unor produse din portofoliul sponsorului .X. în diverse publicații, a căror editare este susținută financiar de .X. și care au fost distribuite gratuit participanților, în cadrul evenimentelor medicale etc., beneficii regăsite și în pachetul de sponsorizare.

Astfel, se reține că SC .X. SRL, pentru evenimentele medicale organizate de către asociații/fundații/societăți medicale a încheiat cu acestea contracte de sponsorizare, iar pentru evenimentele organizate de către societățile desemnate de către fundații să se ocupe de organizarea evenimentelor medicale, societatea a încheiat contracte de prestări servicii, cu toate că obiectul contractelor este același. De asemenea, se reține că SC .X. SRL, pentru evenimentele organizate de către societățile desemnate de către fundații să se ocupe de organizarea evenimentelor medicale, a achiziționat servicii de la diverși furnizori, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care le-a pus la dispoziție în mod gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuielile ce rezultă din contractele de prestări servicii facturate de organizatorii de evenimente, sunt cheltuieli de sponsorizare ce trebuie avute în vedere la calculul plafonului prevăzut de art.152 alin.(2) din Codul fiscal iar pentru diferența ce excede depășirea plafonului stabilită de societate, se colectează TVA în sumă de .X. lei.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au omis să analizeze substanța tranzacției stipulate în contractele încheiate cu furnizorii săi, acestea oprindu-se asupra termenului "sponsor" și reîncadrând tranzacțiile drept acțiuni de sponsorizare, aceasta



nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat toate clauzele stipulate în contractele prezentate de societate, respectiv obiectul acestora, prețul, drepturile și obligațiile părților etc.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia simplul fapt că în "documente există noțiunea de "sponsor", nu înseamnă că toate aceste servicii achiziționate reprezintă în fapt o "sponsorizare", nedeductibilă din punct de vedere a TVA, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât obligațiile fiscale de natura TVA stabilită în sarcina societății nu au fost stabilite datorită mențiunii noțiunii de "sponsor", ci pentru faptul că a achiziționat servicii de la diverși furnizori, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care a pus aceste servicii la dispoziție în mod gratuit asociațiilor/fundațiilor/societăților medicale cu care SC.X. SRL a încheiat contracte de sponsorizare.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia simplul motiv că a facturat serviciile către clienții săi fără a aplica cota de TVA 24% nu trebuie să influențeze dreptul de deducere al TVA aferentă achizițiilor destinate realizării obiectului contractului, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală nu au dispus neacordarea dreptului de deducere a TVA, ci au colectat TVA pentru prestările de servicii efectuate în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, ce au depășit plafonul prevăzut la art.152 alin.(2) din Codul fiscal, respectiv de 3 la mie din cifra de afaceri, iar potrivit prevederilor legale citate în speță, **depășirea plafonului constituie prestare de servicii cu plată și se colectează TVA, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor** care depășesc plafonul.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, și întrucât argumentele societății contestatate nu sunt de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX

din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./27.03.2015, în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, precum și accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

**2) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- TVA în sumă de .X. lei,
  
- accesorii aferente în sumă de .X. lei,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligațiile fiscale de mai sus, pentru achiziția de vehicule utilizate de personalul angajat care a efectuat munca de teren, dar și pentru achiziția de combustibil, piese de schimb, lubrifianți, de servicii de reparații, de întreținere, pe considerentele că:**

- activitatea reprezentanților medicali, reprezentanților comerciali, consultanților de formare și managerilor de zonă, nu poate fi asimilată cu cea a agenților de vânzări;

- activitatea SC .X. SRL este de servicii de consiliere, asistență și consultanță pe mai multe domenii de activitate și nu de prospectare piață, merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților,

**în condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în urma verificării, pentru perioada mai 2009-decembrie 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA fără drept de deducere/deducere limitată aferentă achiziției de autoturisme utilizate de personalul angajat care a efectuat munca de teren, dar și pentru achiziția de combustibil, piese de schimb, lubrifianți, de servicii de reparații, de întreținere, servicii-reparații, închirieri autoturisme, în sumă de .X. lei și au

calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, întrucât au constatat următoarele:

- activitatea reprezentanților medicali, reprezentanților comerciali, a consultanților de formare și managerilor de zonă nu poate fi asimilată cu cea a agenților de vânzări, întrucât aceștia nu se ocupă de prospectarea pieței, negocierea contractelor etc., astfel cum prevede pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) și pct.45<sup>1</sup> alin.(6) lit.b) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- activitatea SC .X. SRL este de servicii de consiliere, asistență și consultanță pe mai multe domenii de activitate și nu de prospectare piață, merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților, așa cum sunt precizate la pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) și pct.45<sup>1</sup> alin.(6) lit.b) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru fiecare perioadă în parte;

- referitor la codurile CAEN înregistrate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea SC .X. SRL a constatat în realizarea de servicii de promovare a medicamentelor de uz uman din portofoliu .X., persoanelor calificate să prescrie aceste medicamente și din servicii de asistență/consultanță. Astfel, veniturile realizate provin din recuperarea cheltuielilor efectuate pentru desfășurarea activităților mai sus menționate și din comisionul facturat către .X. și .X.. În concluzie, societatea verificată nu a desfășurat activități de prospectarea pieței, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților.

- referitor la foile de parcurs organele de inspecție fiscală au constatat că numărul de kilometri parcurși lunar, de fiecare reprezentant medical înscris în acestea este determinat prin diferența dintre numărul de kilometri înregistrați la bordul mașinii la sfârșitul lunii și cel înregistrat la începutul lunii, fără a fi corelați cu distanțele aferente rutelor parcurse în acea lună, precum și faptul că nu sunt înscrise distanțele parcurse pe rutele zilnice.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin

contestația formulată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile pct.45<sup>1</sup> alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, astfel că acestea nu au analizat în ce măsură SC.X. SRL își poate desfășura obiectul de activitate fără să dețină mașini în proprietate pentru deplasarea personalului în scopul promovării, ci au înțeles să aplice ad literam prevederile din Codul fiscal cu privire la prestarea de servicii cu plată în sensul serviciilor de închiriere, leasing, instruire școli de șoferi etc.

Totodată, societatea apreciază că potrivit prevederilor Normelor metodologice a Codului fiscal poate deduce integral TVA aferentă achiziției/inchirierii de mașini, cheltuielilor cu combustibilul, respectiv cheltuielilor de reparații, asigurare etc., întrucât mașinile au fost exclusiv utilizate în scopul activităților economice, acest lucru rezultând din obiectul de activitate al persoanei impozabile, din dovada faptului că persoana impozabilă are personal calificat în domeniile prevăzute la excepții și din foile de parcurs întocmite de personalul care utilizează aceste mașini.

De asemenea, SC .X. SRL precizează că flota de mașini este imperios necesară angajaților societății în vederea realizării obiectului de activitate al acesteia, pentru deplasări la persoanele calificate să prescrie medicamentele societății și pentru prezentarea beneficiilor terapeutice ale acestor medicamente, fiind singura modalitate de promovare/publicitate permisă de lege. Referitor la foile de parcurs, societatea susține că acestea îndeplinesc condiția de formă prevăzute de legislație în vederea deductibilității integrale a TVA aferentă flotei de mașini.

**În drept**, art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.05.2009-31.12.2011, prevede:

*“Limitări speciale ale dreptului de deducere*

*(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;”*

În perioada 01.01.2012-30.06.2012, art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

*“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;”*

Începând cu data de 01.07.2012, art.145<sup>1</sup> alin.(1), alin.(2) și alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“(1) Prin excepție de la prevederile art.145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.*

*(2) Restricția prevăzută la alin.(1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

*(3) Prevederile alin.(1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:*

*b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;”*

În explicitarea prevederilor alin.(1) lit.a) al art.145<sup>1</sup> enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.45<sup>1</sup> alin.(1) lit.e) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.05.2009-30.06.2012, care precizează:

*“45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;”*

*“(2) În sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”*

Începând cu data de 01.07.2012, pct.45<sup>1</sup> alin.(1), alin.(2), alin. (6) lit.b) lit.c) și lit.d), alin.(7) și alin.(8) din actul normativ menționat mai sus, prevede:

*“45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art.145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art.145 și la art.146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, **pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru**, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(6) În scopul aplicării art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către **angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților**. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge

*obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercitarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;*

*d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată reprezintă vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.*

*(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.*

*(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că prevederile specifice dreptului de exercitare a TVA aferentă achiziției de autoturisme, dar și a celorlalte cheltuieli aferente (combustibilul, dobandă, diverse elemente componente ale ratei de leasing, reparații, întreținere, piese de schimb etc.) trebuie analizate în funcție de perioada efectuării operațiunilor.

Astfel, se reține că în perioada mai 2009-decembrie 2011, a fost limitat dreptul de deducere a TVA în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, în sensul că nu s-a dedus TVA aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în



proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în anumite categorii, cum ar fi vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă.

De asemenea, se reține că în perioada ianuarie-iunie 2012, în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, s-a dedus 50% din TVA aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în anumite categorii, cum ar fi vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă

Începând cu data de 01.07.2012, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care utilizează un autoturism, poate decide în cadrul fiecărei perioade fiscale dacă:

- limitează dreptul de deducere a TVA deductibile aferente combustibilului consumat sau a celorlalte achiziții legate direct de autoturismul respectiv (piese de schimb, reparații, întreținere etc.) integral 100% sau parțial 50%;

- exercită integral dreptul de deducere a TVA.

Aplicarea unui tratament fiscal trebuie să fie flexibilă, în funcție de utilizarea efectivă a autoturismului într-o perioadă fiscală, respectiv luna calendaristică sau trimestrul calendaristic în cadrul unui an.

Exercitarea integrală a dreptului de deducere se efectuează numai în situația în care se poate justifica utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității economice. Astfel, se consideră că un vehicul este utilizat exclusiv în scopul activității economice dacă este folosit pentru:

- deplasări în țară sau în străinătate la clienți sau furnizori, pentru prospectarea pieței;

- deplasări la punctele de lucru;

- deplasări la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale;

- deplasări pentru intervenție, service, reparații;

- exercitarea atribuțiilor de serviciu de către personalul de conducere. Pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în cotă de 100%, trebuie să existe dovada că vehiculul este utilizat pentru exercitarea atribuțiilor de serviciu, care, la rândul lor decurg din obiectul de activitate al firmei;

- alte acțiuni similare celor enumerate anterior.

Pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere în cota de 100% aferentă combustibilului auto, dar și a celorlalte cheltuieli (dobandă, diverse elemente componente ale ratei de leasing, reparații, întreținere, piese de schimb etc.) trebuie întocmită foaia de parcurs ca document justificativ. Acest document trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:

- categoria de vehicul utilizat;

- scopul și locul deplasării;

- kilometrii parcurși;

- norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Limitarea cu 50% se efectuează numai în situația în care nu se poate justifica utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității economice.

În același sens, sunt și precizările stipulate la pct.I, A și B din Circulara Ministerului Finanțelor Publice nr..X./07.02.2012, în vederea aplicării unitare a prevederilor fiscale referitoare la achiziția de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului și achiziției de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile

De asemenea, se reține că în același sens s-a pronunțat într-o speță similară și Direcția generală de legislație cod fiscal și reglementări

vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr..X./07.05.2015, anexată în copie la dosarul cauzei.

Organul de soluționare a contestației a analizat prin sondaj documentele anexate la dosarul cauzei, astfel:

a) Din analiza documentului denumit “Situatie parcurs 2012 pe lună și angajat”, se rețin următoarele:

- luna februarie;
- numărul decont : .X.;
- nume angajat: .X.;
- nr. înmatriculare: .X.;
- kilometri parcurși: 2.646;
- litri combustibil alimentați: 156;
- consum mediu (l/100 km): 5,9
- tip mașină: autoturism.
- clienții vizitați în cursul lunii august, instituțiile și adresele unde se găsesc acești clienți.

Astfel, se reține că acest document conține informațiile obligatorii referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

b) Din analiza documentului “Extras Raport activități zilnice decembrie 2012 reprezentant medical .X.”, se reține că acesta cuprinde informații referitoare la: profesioniștii medicali vizitați în luna decembrie 2012, data când aceștia au fost vizitați (vizita 1+vizita 2), organizația și adresa unde se găsesc profesioniștii medicali, produsele promovate, indicațiile de produs. Spre exemplificare, organul de soluționare a contestației, reține:

- data: 12.12.2012, ora 9.00;
- profesionist medical vizitat: .X.;
- organizație: compartiment reumatologie;
- adresa: .X.;
- brand 1: “Vimovo”;
- obiectivele vizitei 1: “comb durerii pac art/risc gast”;
- obiectivele următoarei vizite: “efi impot durer prot gas incl”;
- rezultatul vizitei 1: atins;
- brand 2: “Nexium”;
- obiectivele vizitei 2 “accept doc tipuri pacienți”
- obiectivele următoarei vizite: “accesibil pt toți pac”;
- rezultatul vizitei 2: atins.

- data: 10.12.2012, ora 12.30;
- profesionist medical vizitat: .X.;
- organizație: spitalul județean .X.;
- adresa: .X.;
- brand 1: “Symbicort”;
- obiectivele vizitei 1: “control AB MART/doza potrivită”;
- obiectivele următoarei vizite: “efic max cu tiotrop pe exacerb”;
- rezultatul vizitei 1: atins;
- brand 2: “Vimovo”;
- obiectivele vizitei 2 “comb durerii pac art/risc gast”
- obiectivele următoarei vizite: “efi impot durer prot gas incl”;
- rezultatul vizitei 2: atins.

Astfel, se reține că societatea a prezentat un extras din raportul de activitate al reprezentantului medical .X. pentru luna decembrie 2012, din care rezultă medicii vizitați, data și ora vizitei, instituția și adresa acestora, scopul vizitei și medicamentele promovate.

c) Din analiza documentului fișei postului pentru funcția de reprezentant medical, se reține:

- promovarea produselor companiei pe teritoriul alocat pentru a atinge obiectivele individuale de performanță;
- clienți interni: manager indicatori eficiență, manageri de produs, consilieri medicali și alți reprezentanți medicali;
- clienți externi: medici, farmaciști, asistente și factori de decizie din sistemul medical;
- printre atribuțiile specifice postului se numără și: identificarea și stabilirea unei relații profesionale cu medici, lideri de opinie locali, farmacii, precum și cu instituțiile din sistemul medical pentru atingerea obiectivelor de performanță în teritoriul desemnat și cu produsele alocate, precum și introducerea zilnică corectă în sistemul de raportare .X. a tuturor vizitelor de promovare realizate în teren, respectând planificarea prealabilă.

Prin urmare, având în vedere documentele anexate de societate în susținerea contestației, se poate considera că utilizarea autoturismelor de către personalul angajat care efectuează munca de teren este efectuată de SC .X. SRL în scopul activității economice, în vederea realizării obiectului său de activitate, respectiv pentru deplasări la persoanele calificate să prescrie medicamentele societății și pentru prezentarea beneficiilor terapeutice ale acestor medicamente. Astfel, se reține că **activitatea**

**economică a SC .X. SRL nu s-ar putea desfășura (sau nu s-ar putea desfășura în condiții optime), fără utilizarea autoturismelor de către personalul angajat care efectuează munca de teren, dar și fără achiziția de combustibil, piese de schimb, lubrifianți, de servicii de reparații, de întreținere, servicii-reparații, închirieri autoturisme, motiv pentru care nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA/deducere limitată aferentă operațiunilor descrise mai sus.**

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și cele expuse la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține că operațiunile care au determinat impunerea în cauză trebuie analizate de organele de inspecție fiscală, nu limitativ, în sensul că activitatea reprezentanților medicali, reprezentanților comerciali, a consultanților de formare și managerilor de zonă nu poate fi asimilată cu cea a agenților de vânzări, iar activitatea SC .X. SRL este de servicii de consiliere, asistență și consultanță pe mai multe domenii de activitate și nu de prospectare piață, merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților, ci prin prisma tuturor prevederilor legale, precum și a documentelor justificative care au stat la baza operațiunilor.

Mai mult, organele de inspecție fiscală, la stabilirea situației de fapt, ar trebui să aibă în vedere definițiile noțiunilor de merchandising și prospectare a pieței.

Astfel, potrivit definiției din Dictionarul explicativ al limbii române, merchandising reprezintă **cercetarea dezvoltării vânzării și a utilizării mărfurilor și serviciilor printr-o mai bună prezentare și publicitate în rândul consumatorilor** iar prospectarea pieței reprezintă **cercetarea pieței din punct de vedere comercial**.

De asemenea, reprezentantul medical astfel cum a fost acesta definit la pct. 32 din Ordinul Ministerului sănătății nr. 194/2015 privind aprobarea Normelor pentru evaluarea și avizarea publicității la medicamentele de uz uman, reprezintă:

**“reprezentant medical - o persoană care face vizite unor profesioniști din domeniul sănătății și/sau personalului administrativ corespunzător în legătură cu promovarea medicamentelor, așa cum sunt denumiți, în mod nelimitativ, directorii de vânzări, directorii de produs, directorii de marketing etc.”**, ceea ce conduce la concluzia că vehiculele utilizate de aceștia s-ar putea încadra în prevederile art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal și ale Normelor metodologice date în aplicarea acestora, anterior

explicitate, in conditiile in care persoanele care detin calitatea de "reprezentanti medicali" desfasoara activitati care se incadreaza in categoria celor prevazute de normele in vigoare.

Așadar, sub imperiul celor reținute mai sus, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.6, art.7 alin.(2), art.14 alin.(2) și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză;

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz;

- situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2906/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.04.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente în sumă de .X. lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) și lit.11.6 din OPANAF 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 SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..F–MC .X./30.04.2015 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**2). Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr.F–MC .X./30.04.2015 emisă de către organele de inspecție fiscală ale direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente în sumă de .X. lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

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

**DIRECTOR GENERAL**

**.X.**