

Perspectiva fiscala controversata a obligativitatii foilor de parcurs



Obligativitatea utilizării foilor de parcurs de către agenții de vânzări și de achiziții a fost de-a lungul timpului și încă este o temă controversată. Au existat chiar inspecții fiscale în cadrul cărora într-o formă circumstanțiată de utilizarea respectivelor autovehicule și de către alte persoane decât agenții de vânzări și de achiziții a fost clamată obligativitatea utilizării foilor de parcurs și de către agenții de vânzări și achiziții.

Considerăm că intenția legiuitorului a fost să creeze o reglementare simplă, menită să descurajeze abuzurile la nivelul contribuabililor în general, dar să mențină în afara acestor constrângeri anumite categorii de utilizări pentru care diminuarea deductibilității nu este necesară. (e.g. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și achiziții, vehicule utilizate pentru transport cu plată, inclusiv taximetrie, vehiculele pentru școală de șoferi) în special datorită naturii și specificității serviciului prestat.

Astfel, apreciem că:

§ întocmirea foi de parcurs **ar fi obligatorie** în contextul în care se utilizează autovehiculul 100% în scop de business și lucrul acesta este necesar a fi probat conform dispozițiilor fiscale;

§ întocmirea foi de parcurs **nu ar fi necesară în cazul agenților de vânzare și de achiziții**, situații în care utilizarea autovehiculului 100% în scop de business se prezuma, fără a fi necesară probarea acestui lucru, cu excepția cazului în care ar exista o practică abuzivă;

§ din perspectiva fiscală, foaia de parcurs, deși neobligatorie, **ar putea fi utilă** chiar și în cazul agenților de vânzări și achiziții, în cazul în care, pe lângă deplasările în scop de business (e.g. delegări în diverse orașe în țară, deplasări la clienți, deplasări la furnizori, deplasări la bancă, deplasări în scop de informare și cercetare, etc) ar exista în mod rezidual și deplasări în scop privat tocmai pentru a putea dovedi această rezidualitate și inexistența unei practici abuzive.

(A) Cadrul legal

Conform prevederilor Legii 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 25 (3), cheltuielile sunt integral deductibile pentru vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții:

“Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: ... l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care

sa nu depașeasca 3.500 kg și care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii: ... 2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții”.

Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal indica: (i) pe de o parte faptul ca regulile de deducere supuse limitării fiscale sunt cele prevazute la punctul 68, punct în care pentru agenții de vânzări și achiziții se prezuma utilizarea în scopul businessului, iar (ii) pe de alta parte faptul ca justificarea acordarii deductibilitatii integrale se efectueaza pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs fara a face diferențierea între categoriile de autovehicule, chiar daca vin în completarea unui articol din Codul Fiscal în cadrul caruia se face aceasta diferențiere și unde vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții reprezinta una dintre excepții.

“În conformitate cu normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal punctul 16: “În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul Fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevazute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII “Taxa pe valoarea adaugata” din Codul Fiscal.

Justificarea utilizarii vehiculelor, în sensul acordarii deductibilitatii integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectueaza pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie sa cuprinda cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Cum menționam anterior, conform prevederilor Legii 227/2015 privind Codul Fiscal Art 298 și a normelor sale de aplicare punctul 68, limitările de taxa pe valoarea adaugata (și în context corelat mai larg și cele specifice impozitului pe profit) nu se aplica în cazul agenților de vânzări și achiziții.

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, 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.

... (3) Prevederile alin. (1) nu se aplica următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate: ... b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții”

Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal punctul 68 definesc în același timp, detaliat, și ce înseamna vehicul utilizat de catre agenții de vânzări și de achiziții:

“(5) În cazul vehiculelor prevazute la art. 298 alin. (3) lit. b) -f) din Codul Fiscal, taxa aferenta cumpararii, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferenta cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibila conform regulilor generale prevazute la art. 297 si la art. 299-301 din Codul Fiscal, nefiind aplicabila limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerata neglijabila cu exceptia situației în care se poate face dovada unei practici abuzive. În situația prevazuta la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul Fiscal este obligatoriu ca persoana impozabila sa utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgența, servicii de paza și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpararii, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevazute la art. 297 si la art. 299-301 din Codul Fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevazute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu se aplica limitarea dreptului de deducere a taxei daca acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevazute la art. 298 alin. (3) lit. b) -f) din Codul Fiscal.

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. 298 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 cumpararea 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. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 298 alin. (3) lit. b) din Codul Fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții”

(B) Considerații și punct de vedere

Având în vedere toate aceste reglementări, în opinia noastră, pot fi formulate următoarele considerații:

§ ca măsura prudențială, întocmirea unei foi de parcurs este utilă în toate cazurile, dar întrebarea este dacă în cazul agenților de vânzări și cumpărări întocmirea foii de parcurs este și obligatorie;

§ ca regula generală, limitarea deductibilității costurilor ar trebui realizată pentru autovehiculele care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice;

§ ca excepție însă, în cazul autovehiculelor utilizate de către agenții de vânzări și de achiziții există o prezumție de utilizare exclusivă în scopul activității, prezumție generată chiar de natura activității acestora și descrisă în mod detaliat în Codul Fiscal. Prin urmare, apreciem ca utilizarea exclusivă în scop de business pentru aceste tipuri de agenți nu ar trebui dovedită.

Presupunând ca intenția legiuitorului a fost ca, în toate situațiile, să fie necesară dovada utilizării exclusive în scopuri de afaceri, atunci ar fi fost inutilă reglementarea excepțiilor și descrierea detaliată a serviciilor de agent de vânzări și achiziții. Ar fi fost suficient să existe doar o regulă generală conform căreia dacă se intenționează utilizarea regimului de deductibilitate de 100% este necesară foaie de parcurs indiferent de natura serviciilor și/sau a autovehiculelor utilizate. Este drept că această prezumție în cazul agenților de vânzări și achiziții nu este inserată explicit și în titlul referitor la impozit pe profit, ci doar în titlul referitor la TVA, însă, în același timp, în normele de aplicare ale articolului din capitolul de impozit pe profit se precizează faptul că regulile de deducere pentru impozitul pe profit sunt cele menționate în normele de aplicare ale articolului din capitolul TVA, ceea ce, în opinia noastră, unifică cele două reglementări.

Coroborând aceste aspecte, considerăm ca prezumția de utilizare exclusivă în scop economic a autovehiculelor conduse de agenții de vânzări și de achiziții ar trebui să fie valabilă atât în privința deductibilității integrale a costurilor cât și a taxei pe valoarea adăugată aferente acestora.

În cazul vehiculelor utilizate de către agenții de vânzări și de achiziții nu este limitat dreptul de a deduce TVA, ci se aplică regula generală privind deductibilitatea integrală, fără a fi solicitată foaie de parcurs în acest sens. Există și o excepție: cazul în care se poate face dovada unei practici abuzive de folosire a vehiculului respectiv în scop personal. Cu alte cuvinte, se prezuma faptul că astfel de autovehicule sunt utilizate integral în scop economic, utilizarea în scop personal, dacă există, fiind neglijabilă.

Codul Fiscal precizează faptul că, cheltuielile cu autovehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții sunt

integral deductibile. Costurilor aferente acestor categorii de vehicule nu le sunt aplicabile prevederile referitoare la limitarea 50%-50%.

În temeiul acestor considerații, în opinia noastră, pentru acordarea deductibilității integrale a costurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente autovehiculelor conduse de agenții de vânzări/achiziții, nu ar fi necesar a fi prezentată o foaie de parcurs, utilizarea integrală în scop economic fiind prezumată, iar acordarea deductibilității integrale fiind consimțită prin chiar textul Codului Fiscal în mod explicit. Desigur, în acest context devin foarte importante calificarea, sau nu, a unei persoane drept agent de vânzări sau achiziții și argumentarea și dovezile aduse în acest sens precum și obiectul de activitate al contribuabilului.

În același timp, în normele de aplicare ale articolului din titlul II impozit pe profit este menționat explicit faptul ca: *“justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs”*, fara a face o distincție între (i) cei care în mod normal aplica limitarea de 50% și doar cu titlu de excepție pot aplica deductibilitate integrală 100%, dacă prezintă foaie de parcurs și (ii) cei care prin chiar conținutul articolului sunt exceptați de la aplicarea limitării 50% - 50% (cazul agenților de vânzări/achiziții).

Conform standardelor juridice, în principiu, normele metodologice nu pot adăuga la textul de lege sau schimba sensul acestuia, ci pot doar (și chiar trebuie) să îl explice. Totuși, existența textului din normele de aplicare referitor la necesitatea foii de parcurs nenuanțat și nediferențiat pe categorii de autovehicule poate conduce și la interpretarea adversă conform căreia prezența foii de parcurs ar fi necesară și în cazul agenților de vânzări/achiziții.

În acest context, deși opinia noastră este că există premise suficiente pentru a considera că foile de parcurs nu ar fi necesare în cazul agenților de vânzări și de achiziții, trebuie să admitem faptul că legislația este ușor ambiguă și chiar contradictorie în cele două materii respectiv (i) deductibilitatea costurilor și (ii) deductibilitatea TVA-ului aferent.

Dat fiind faptul că organele fiscale pot avea interpretări excesiv de prudente în apărarea interesului public, nu recomandăm adoptarea unei eventuale decizii având în vedere doar aceste considerente de natură interpretativă, ci recomandăm ca înainte de o eventuală renunțare la foile de parcurs întocmite de agenții de vânzări/achiziții să fie solicitat un punct de vedere scris și din partea Ministerului Finanțelor, entitatea care a reglementat aceste aspecte și care este cea mai în măsură să le și interpreteze.