

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.64/05. 03.2004

Directia generala de solutionare a contestatiilor din Ministerul Finantelor Publice a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, cu privire la contestatia formulata de **BANCA 'Z' - Sucursala "B"** impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal incheiat la data de 02.10.2003.

BANCA 'Z' - Sucursala "B" contesta:

- impozit pe profit aferente cheltuielilor de conducere si administrare;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- impozit pe profit aferent cheltuielilor cu chiria,
- taxa pe valoarea adaugata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.1, art.4 si art.5(2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin HG nr.506/2001, coroborate cu art.196 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala din Ministerul Finantelor Publice este investita sa solutioneze contestatia societatii.

I. Prin contestatia formulata de BANCA 'Z' - Sucursala "B", invoca in sustinerea cauzei motivele:

1. Referitor la cheltuielile cu serviciile de conducere si de administratie, contestatoarea sustine ca acestea au fost prestate de sediul central pentru intregul grup si apoi repartizate proportional catre toate entitatile din grup inclusiv pentru sucursala "B". Alocarea acestor cheltuieli s-a efectuat pentru fiecare entitate din grup in baza unor criterii definitorii cum ar fi: valoarea activelor, nivelul veniturilor si cheltuielilor si nivelul cheltuielilor pe numar de angajati, sistem de alocare a

cheltuielilor care este auditat anual de un consultant extern independent si agreat de autoritatea fiscala din Olanda.

In baza acestui sistem se transfera lunar fiecarei entitati a grupului o estimare a cheltuielilor de conducere si administrare pe care le va inregistra intr-un an fiscal urmand ca la sfarsitul anului fiscal olandez sa se efectueze regularizarea acestora, alocare care se face fara adaugarea unei marje de profit si cu respectarea principiului arm's length.

De asemenea, contestatoarea motiveaza ca organele de control nu au avut in vedere si prevederile art.12 din OUG nr.217/1999, pct.16.1 si 17.2 din HG nr.859/2002 care precizeaza ca prevederile Conventiei prevaleaza asupra legislatiei interne invocand in procesul verbal ca sunt aplicabile numai prevederile legislatiei interne.

In acest sens, contestatoarea invoca prevederile art.7 alin.3 din Conventia de evitare a dublei impuneri care prevede ca aceste cheltuieli de conducere si administrare ce pot fi dovedite ca fiind efectuate pentru scopurile sediului permanent, sunt admise la scadere indiferent de locul unde se afla sediul permanent si ale art.7 alin.2 din conventie potrivit caruia: "*Sub rezerva prevederilor paragrafului 3, când o întreprindere a unui stat contractant exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo, atunci se atribuie, în fiecare stat contractant, acelu sediu permanent profiturile pe care le-ar fi putut realiza, dacă ar fi constituit o întreprindere distinctă și separată, exercitând activități identice sau similare, în condiții identice sau similare și tratând cu toată independența cu întreprinderea al cărei sediu permanent este*", motivand ca prevederile alin.2 al art.7 trebuie interpretate sub rezerva prevederilor alin.3 al aceluasi articol precum si faptul ca in acelasi sens sunt si Comentariile la Modelul OECD.

Referitor la Comentariile la Modelul OECD contestatoarea sustine ca organele de control au luat in considerare aceste comentarii dar le-au interpretat eronat astfel, pct.17 din comentariile la art.7 din Conventia de evitare a dublei impuneri precizeaza ca paragraful 3 al art.7 indica faptul ca trebuie acordate ca deduceri anumite cheltuieli in timp ce paragraful 2 al aceluasi articol prevede ca profiturile determinate conform regulii de la paragraful 3 trebuie sa fie acelea pe care le-ar fi obtinut o intreprindere independenta. Motivatia contestatoarei este ca, atat timp cat se poate dovedi ca a fost respectat principiul arm`s length iar pe de alta parte cheltuielile au fost inregistrate de sediul central in legatura cu activitatea sediului permanent nu trebuie

sa existe nici o limitare a deductibilitatii acestor cheltuieli cum este cea mentionata in OG nr.40/1998 si Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Totodata, se invoca comentariile OECD de la pct.16 referitoare la art.7 prin care se prevede ca in situatia in care nu s-ar fi respectat principiul arm's length alocarea cheltuielilor de catre sediul central sediului permanent se face pe baza unor chei bazate pe cifra de afaceri sau profiturile brute ale sediului permanent si nu in functie de fondul de salarii al sediului permanent.

Contestatoarea considera ca utilizarea fondului de salarii sau a nivelului veniturilor sediului permanent drept criteriu de alocare a unor astfel de cheltuieli ar putea fi justificata numai in situatia in care principiul arm's length nu ar fi fost respectat sau nu s-ar fi alocat valoarea reala a acestor costuri - a se vedea comentariile de la pct.1.4.2. or, organele de control nu au contestat respectarea acestui principiu in cazul tranzactiilor dintre sediul central si sediul permanent.

De asemenea, plecand de la prevederile pct.17.7 din comentariile OECD contestatoarea motiveaza ca atata vreme cat aceasta alocare de costuri catre banca nu genereaza un profit sediului central si reprezinta costuri reale acestea trebuie acceptate integral la deducere din profitul sediului permanent.

Totodata, **BANCA 'Z'** - **Sucursala 'B'** sustine ca este un dezmembrament fara personalitate juridica al firmei mama olandeze iar **BANCA 'Z' din Olanda** participa in mod direct la conducerea si controlul acesteia de aceea reprezinta intreprinderi asociate conform art.27.2 (3) din Legea nr.414/2002 si paragrafului 1 al art.9 din Conventie. Potrivit paragrafului 1 al art.9 din Conventie contestatoarea sustine ca alocarea de costuri de la sediul central catre sediul permanent din Romania nu constituie o incalcare a principiul arm's length si in consecinta ajustarea profiturilor sediului permanent pe acest considerent de catre autoritatile fiscale este in contradictie cu prevederile Conventiei si nu are justificare legala, organele de control neanalizand realitatea cheltuielilor de administratie si conducere repartizate de la sediul central din Olanda.

In ceea ce priveste prevederile art.26 din Conventie contestatoarea sustine ca organele de control au interpretat eronat prevederile acestui articol intrucat limitarea deductibilitatii cheltuielilor de conducere si administrare la nivelul unui procent din fondul de salarii

sau la nivelul veniturilor este discriminatorie pentru banca in sensul prevederilor Conventiei. Astfel, considera ca prevederile art.4 alin.3 lit.o) din OG nr.70/1994 republicata, ale art.4(6) lit.l) din OUG nr.217/1999 si ale art.9(7) lit.i) din Legea nr.414/2002 ar putea fi aplicabile numai in situatia in care ar fi fost incalcat principiul arm`s length si costurile inregistrate de banca ar fi fost alocate de un sediu central rezident al unei tari cu care Romania nu ar avea incheiata o Conventie de evitare a dublei impuneri.

De asemenea, contestatoarea sustine ca potrivit prevederilor pct.22 si 24 a) din comentariile OECD cu privire la art.26 din Conventie regimul fiscal al cheltuielilor de conducere si de administrare inregistrate de un sediu permanent trebuie sa fie acelasi cu regimul fiscal aplicat societatilor comerciale romane.

Deoarece bancii nu i s-au alocat integral cheltuielile de conducere si de administrare ci in mod proportional utilizandu-se chei care sunt in concordanta cu comentariile OECD iar echipa de control nu a constatat nici o incalcare a principiului arm`s length ar fi trebuit sa accepte tratamentul fiscal utilizat de banca in ceea ce priveste aceste cheltuieli si sa acorde deductibilitate integrala a acestora.

Totodata, contestatoarea aduce in sustinere notele explicative emise de autoritatea olandeza referitoare la Conventia incheiata cu Romania si publicata in Comunicatul de presa nr.96/188 din data de 13.11.1996 prin care au fost luate in considerare sugestiile reprezentantilor companiilor olandeze in ceea ce priveste eliminarea restrictiilor de deductibilitate a cheltuielilor. Astfel, comunitatea de afaceri olandeza a recomandat si autoritatea fiscala a agreat deductibilitatea integrala a cheltuielilor de transport, de publicitate si alte asemenea. Din acest punct de vedere contestatoarea motiveaza ca si cheltuielile de conducere si administrare alocate de sediu central olandez ar trebui sa urmeze acelasi tratament fiscal in sensul deductibilitatii integrale.

Fata de cele invocate contestatoarea sustine ca a procedat in conformitate cu prevederile legale interne si internationale in considerarea integrala a deductibilitatii fiscale a cheltuielilor de conducere si de administrare alocate de catre **BANCA ‘Z’ din Olanda.**

La dosarul cauzei a fost conexata si adresa contestatoarei din data de 08.10.2003 transmisa Directiei generale de solutionare a contestatiilor ca anexa la memoriul adresat conducerii Ministerului

Finanțelor Publice din data de 13.11.2003, urmare a discuțiilor din ședința Comisiei Fiscale Centrale din data de 22.01.2004 privind aplicarea legii interne sau a Convenției de evitare a dublei impuneri în cazul cheltuielilor de administrare și conducere.

Având în vedere că adresa respectivă a fost înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice înăuntrul termenului de contestare de 30 zile prevăzut de art.7 din OUG nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, cât și faptul că aceasta se referă la constatările organului de control cât și cele reținute la alineatul anterior, asupra conținutului acesteia față de constatările organului de control urmează a se pronunța organele de soluționare a contestației.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu chiriile plătite de banca angajaților săi - persoane fizice străine - contestația motivează că persoanele fizice pentru care banca a achitat chiria pe perioada 1998 -1999 erau detașați.

Contestația invocă în susținere prevederile art.68 din Legea nr.10/1972 privind contractul colectiv de muncă unic la nivel național potrivit căruia entitatea beneficiară a serviciilor prestate de către personalul detașat trebuie să suporte cheltuielile cu cazarea și transportul acestuia pe întreaga durată a detașării.

Având în vedere că serviciile prestate au avut drept scop îndeplinirea unei activități aducătoare de venituri pentru banca, contestația consideră constatările echipei de control ca nefondate deoarece cheltuielile cu personalul detașat sunt aferente realizării de venituri.

Ca urmare a celor prezentate cheltuielile cu chiria persoanelor fizice străine detașate sunt cheltuieli aferente veniturilor și pot fi considerate cheltuieli aferente veniturilor deductibile la calculul profitului impozabil.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor externe prestate de firma "Q", contestația motivează că aceste servicii - de transmitere prin cablu terestru de informații, conectarea bancii la punctul de prezentă SITA din România, ținerea la dispoziția bancii a unui echipament de transmitere precum și serviciile de întreținere, administrare și supraveghere rețea de transmisie - au fost achitate prestatorului de servicii de către **BANCA "Z" din Olanda** care la rândul ei a alocat sucursalei "B" cheltuielile efectuate, pe baza unor note de debitare. Organele de control au constatat eronat că sucursala avea obligația să calculeze TVA pentru serviciile refacturate de **BANCA**

‘Z’ din Olanda pe baza notelor de creditare in temeiul art.4 din OG nr.3/1992 republicata si pct.4 si 11.18 din HG nr.1178/1996 pentru perioada ianuarie - septembrie 1998, in baza art.4 din OG nr.3/1992 republicata si pct.3 si 11.15 din HG nr.512/1998 pe perioada octombrie 1998 - 14.03.2000, a pct.3 si 7.7 din HG nr.401/2000 pentru perioada 15.03.2000 - 31.05.2002 si a art.7 din Legea nr.345/2002 pe perioada 01.06 - 31.12.2002.

Contestatoarea sustine ca incadrarea in temeiurile legale precizate de organele de control este eronata pentru speta in cauza pentru urmatoarele argumente:

Art.4 din OG nr.3/1992 precizeaza ca prestarile de servicii sunt impozabile atunci cand sunt utilizate in Romania indiferent de locul unde este situat sediul sau domiciliul prestatorului iar pct.4.1 din HG nr.1178/1996 si pct.3.1 din HG nr.512/1998 mentioneaza ca *"de regula locul prestarii se considera a fi locul unde prestatorul de servicii isi are stabilit sediul activitatii economice, cu urmatoarele exceptii[...]".*

Aceleasi prevederi au fost mentinute si prin OUG nr.17/2000 si HG nr.401/2000.

In ceea ce priveste Legea nr.345/2002 la art.7(1) se prevede ca *"locul prestarii de servicii se considera a fi in Romania cand prestatorul isi are stabilit in Romania sediul activitatii economice, cu urmatoarele exceptii [...]"*

Fata de cele precizate contestatoarea sustine ca organele de control au stabilit TVA in sarcina bancii in temeiul art.4 din OG nr.3/1992 si a art.7 din Legea nr.345/2002 conform carora sunt considerate prestari servicii impozabile atunci cand sunt utilizate in Romania, indiferent unde este situat sediul ori domiciliul prestatorului.

Mai mult, se face referire in actul de control la pct.3 din HG nr.512/1998 pct.3.1 din HG nr.401/2000 precum si art.7 din Legea nr.345/2002 potrivit carora serviciile in cauza sunt considerate a fi utilizate in Romania daca locul prestarii se considera a fi Romania in conformitate cu regula generala de teritorialitate - sediul prestatorului sau cu exceptiile de la aceasta regula - sediul beneficiarului, locul unde serviciile se presteaza efectiv, locul imobilelor, etc.

Deoarece sediul prestatorului de servicii se afla in strainatate rezulta ca banca avea obligatia sa calculeze TVA numai daca serviciile in cauza ar fi fost specific mentionate de lege in categoria exceptiilor de la regula generala. Contestatoarea sustine ca serviciile de telecomunicatii nu erau specificate expres in lista serviciilor impozabile prevazute in exceptiile de la regula generala, insa sunt inscrise in dispozitiile legale aplicabile incepand cu data de 01.03.2003.

Ca urmare a celor precizate contestatoarea sustine ca nu avea obligatia calcularii TVA astfel ca nu datoreaza TVA, majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere.

De asemenea, contestatoarea sustine ca pe perioada ianuarie-iunie 1998 nu datoreaza TVA, sumele fiind prescrise conform prevederilor art.21a) din OG nr.70/1997 si avand in vedere ca verificarea a inceput la data de 27 iulie 2003 iar decontul de TVA se depune pana data de 25 a lunii urmatoare.

II. Prin procesul verbal, inregistrat la contestatoare in data de 02.10.2003, organele de control din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, au constatat urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit,

Perioada verificata a fost ianuarie 1998 - decembrie 2002.

a) Organele de control au constatat ca **BANCA ‘Z’ - Sucursala ‘B’** a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cota de cheltuieli de conducere si administrare alocata de **BANCA ‘Z’ din Olanda**, astfel:

In anul 1998, sucursala Bucuresti a inregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea cheltuielilor de conducere si administrare peste 3% din veniturile realizate de sediul permanent al persoanei juridice straine. Organele de control au constatat ca aceasta suma nu este deductibila la calculul profitului impozabil conform art.4(3) lit.o) din OG nr.70/1994, republicata, modificata prin OG nr.40/1998, ordonanta aprobata prin Legea nr.249/1998.

In anul 1999, organele de control au constatat ca **BANCA ‘Z’ - Sucursala ‘B’** a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cota de cheltuieli de conducere si administrare care depaseste 3% din veniturile realizate in Romania, suma nedeductibila in temeiul art.4 (3) lit.o) din OG nr.70/1994 republicata, modificata prin OG nr.40/1998.

Pe anul 2000, **BANCA ‘Z’ - Sucursala ‘B’** a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cota de cheltuieli de conducere si administrare care depaseste 10% din salariile impozabile ale sediului permanent, suma constatata de organele ca fiind nedeductibila in temeiul art.4 (6) lit.l) din OUG nr.217/1999 si HG nr.402/2000.

Organele de control au constatat ca **BANCA ‘Z’ - Sucursala ‘B’** a considerat eronat ca deductibile in totalitate cheltuielile de conducere si administrare avand in vedere prevederile art.7 si art.26 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Olanda aprobata prin Legea nr.85/1999.

Totodata, s-a constatat ca potrivit prevederilor art.26 coroborat cu alin.2 si 3 ale art.7 din conventie tratamentul fiscal in cazul sediului permanent implica faptul ca acestuia sa i se acorde aceleasi drepturi ca si firmelor rezidente la deducerea cheltuielilor pentru calculul impozitului pe profit care sunt prevazute in legea fiscala precum si dreptul de a i se atribui o cota parte din cheltuielile de conducere si de administrare. In acest sens cheltuielile de conducere si de administrare deductibile fiscale care sunt alocate de sediul central sediului permanent din Romania, potrivit art.4(lit.l) din OUG nr.217/1999 prevede o cota de 10 % stabilita in functie de nivelul salariilor impozabile la sediul permanent.

Totodata, organele de control au constatat ca potrivit art.46 din Legea contabilitatii nr.82/1991, cu modificarile ulterioare, se aplica in mod corespunzator si sucursalelor fara personalitate juridica iar conform pct.2 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii aceste unitati patrimoniale au obligatia sa asigure aplicarea prevederilor art.2 si 6 din lege.

Organele de control au constatat ca desi sediul permanent este capabil sa prezinte conturi detaliate autoritatile fiscale ale tarii unde se desfasoara activitatea conform alin.2 al art.7 din conventie pot sa rectifice aceste conturi si anume sumele transmise sediului permanent trebuie tratate ca si cand relatiile dintre sucursala si sediul central ar fi acelea dintre firme independente. Acest fapt este stipulat si la pct.17 din Comentariile OECD. De asemenea, organele de control constata ca potrivit pct.16 din aceleasi comentarii referitoare la alin.3 al art.7 din conventie prevede ca in anumite cazuri va fi necesara estimarea sau calcularea prin mijloace conventionale a valorii cheltuielilor ce trebuie luate in considerare astfel ca, potrivit acestui principiu, OUG nr.217/1999 prevede o deducere de 10% egala cu nivelul salariilor brute ale sediului permanent. Astfel, prevederile art.4(6) lit.l) din OUG nr.217/1999 nu contravin art.26 din Conventia incheiata intre Romania si Olanda.

In anul 2001 organele de control au constatat ca **BANCA ‘Z’ - Sucursala ‘B’** a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cota de cheltuieli de conducere si administrare care depaseste 10% din salariile impozabile ale sediului permanent, suma nedeductibila in temeiul art.4 (6) lit.l) din OUG nr.217/1999 si HG nr.402/2000.

Pe anul 2002, organele de control au constatat ca **BANCA ‘Z’** - **Sucursala ‘B’** a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cota de cheltuieli de conducere si administrare care depaseste 10% din salariile impozabile ale sediului permanent, suma nedeductibila in temeiul art.4 (6) lit.l) din OUG nr.217/1999 , HG nr.402/2000 si Legea nr.414/2002.

b) Organele de control au constatat ca pe perioada 1998 - 1999 BANCA ‘Z’ - Sucursala ‘B’ a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil contravaloarea cheltuielilor cu chiria si alte cheltuieli cu cazarea persoanelor straine angajate cu contract de munca, acestea fiind cheltuieli nedeductibile conform art.4(2) din OG nr.70/1994 republicata si ale art.1 pct.6 lit.s) din OG nr.40/1998.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, organele de control au constatat ca **BANCA ‘Z’ - Sucursala ‘B’** s-a inscris ca platitor de TVA incepand cu data de 01.12.2001 .

Perioada verificata a fost 1998 - 2002.

Din verificarile efectuate s-a constatat ca in luna februarie 1998 banca a obtinut venituri din operatiuni nescutite de TVA care depaseau plafonul de 50.000 mii lei astfel ca, incepand cu luna martie 1998 organele de control au calculat in sarcina sucursalei TVA de plata la bugetul statului.

Astfel, organele de control au constatat ca sucursala beneficiaza de prestari servicii care sunt utilizate in Romania si care se supun impozitarii conform prevederilor privind teritorialitatea. Taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate cu persoane juridice din Romania si cu sediul sau domiciliul in strainatate si pentru care locul impozitarii este in Romania TVA se plateste la data primirii facturii sau odata cu plata prestatorului.

Pe perioada verificata sucursala a beneficiat de serviciile firmei “Q” pentru transmiterea prin cablu terestru de informatii catre banca din Olanda. Din verificari s-a constatat ca plata acestor servicii se face centralizat de banca din Olanda. Sucursala trimite documentele cu valoarea serviciilor efectuate pentru sediul din Romania, banca centrala achita prestarile de servicii catre “Q” iar sucursala achita suma catre banca centrala.

Totodata, organele de control au constatat ca sucursala nu a prezentat contractul incheiat cu firma “Q” ci o nota intocmita de departamentul de informatica, care specifica prestarile de servicii pe care banca le achita bancii centrale respectiv:

- Acces - conectarea sucursalei pana la punctul de prezenta SITA in Romania;
- PVC - transmisia de date pana la AMS si in restul retelei BANCA "Z" in toata lumea;
- Equipment - un echipament in caz de defectiune;
- Mngmt - administrarea routerelor in caz ca apar probleme.

Organele de control au constatat ca pentru serviciile de conectarea sucursalei la punctul de prezenta SITA din Romania si de tinere la dispozitia bancii a unui echipament de transmitere in caz ca apar defectiuni la echipamentele bancii sucursala trebuia sa colecteze TVA in temeiul art.4 din OG nr.3/1992 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, ale art.7 din Legea nr.345/2002 si a normelor de aplicare a acestora sunt prestari servicii utilizate in Romania, indiferent de sediul sau domiciliul prestatorului, impozabile din punct de vedere al TVA.

Ca urmare a celor constatate in temeiul prevederilor art.4 din OG nr.3/1992, republicata, a pct.3 si 11.5 din HG nr.512/1998, pct.4 si 11.18 din HG nr.1178/1996, pct.3 si 7.7 din HG nr.401/2000 si Legii nr.345/2002, organele de control au calculat in sarcina societatii TVA din care sucursala contesta partial TVA .

III. Avand in vedere constatările organului de control, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative invocate, se retine:

1) Referitor la capitolul privind impozitul pe profit, in ceea ce priveste cheltuielile de administrare si conducere, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, se poate pronunta asupra deductibilitatii acestora in conditiile in care contestatoarea sustine in adresa din data de 08.10.2003, anterioara contestatiei si conexata la dosarul cauzei, ca in quantumul respectivelor cheltuieli au fost incluse si cheltuieli de inovare si de mentinere a sistemelor informatice, etc. efectuate pentru indeplinirea scopului sediului stabil .

Perioada verificata:01.01.1998 - 31.12.2002.

In fapt, **BANCA "Z" - Sucursala "B"** este sediul permanent al **BANCII "Z" din Olanda.**

Prin contestatie, se mentioneaza ca in mod eronat echipa de control a aplicat prevederile legislatiei fiscale interne neacordand deductibilitate cheltuielilor de conducere si administrare in cazul de fata

considerand ca ii sunt incidente prevederile Conventiilor de evitare a dublei impuneri intre Romania si Regatul Olandei.

Prin adresa din data de 08.10.2003 a **BANCA 'Z'** - **Sucursala 'B'**, inaintata conducerii Ministerului Finantelor Publice si inregistrata la data de 08.10.2003, anterior datei de depunere a contestatiei, conexata in dosarul cauzei, sucursala motiveaza ca in aceasta suma sunt incluse pe langa cheltuielile de cercetare-dezvoltare, administrare, conducere si *"cheltuieli de inovare si de mentinere a sistemelor informatice, etc. astfel incat sa se asigure optima functionare a **BANCII 'Z'**, banca ce opereaza in numeroase teritorii. Alocarea acestor cheltuieli se face in baza unui sistem unitar in functie de anumite criterii : valoarea activelor, nivelul veniturilor si cheltuielilor si cheltuieli pe numar de angajari [...]. Aceasta alocare de costuri catre sediul permanent nu genereaza un profit firmei "mama" si reprezinta costuri reale **inregistrate efectiv** care ar trebui acceptate integral la deducere din profitul sediului permanent [...] si ca alocarea acestora s-a facut cu respectarea principiului arm`s length."*

Se retine ca, pentru cheltuielile de conducere si administrare înregistrate de un sediu permanent, pentru perioada 1998 - 30.06.2002, sunt incidente prevederile art.4(3) lit.o) din OG nr.40/1998 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, prin care la pct.6 se completeaza art.4(3) din OG nr.70/1994 republicata, potrivit carora:

"cheltuielile de conducere și cheltuielile de administrare înregistrate de un sediu permanent care aparține unei persoane fizice sau juridice străine, indiferent de faptul că s-au efectuat în statul în care se află sediul permanent sau în altă parte, care depășesc 3% din veniturile totale realizate în România;"

si ale art.4(6)lit.l) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea **Ordonanței** Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, potrivit caruia:

"În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:

l) cheltuielile de conducere și cheltuielile de administrare, înregistrate de un sediu permanent care aparține unei persoane fizice sau juridice străine, indiferent de faptul că s-au efectuat în statul în care se află sediul permanent sau în altă parte, care depășesc 10% din salariile impozabile ale sediului permanent din România;"

In ceea ce priveste perioada 01.07.2002 - 31.12.2002 se retine ca atat pentru cheltuielile de cercetare- dezvoltare cat si pentru

cheltuielile de conducere si administrare sunt incidente prevederile art.9(7) lit.i) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit , potrivit carora:

" [...] cheltuielile nedeductibile sunt:

i) cheltuielile de cercetare-dezvoltare, de conducere și de administrare înregistrate de un sediu permanent care aparține unei persoane fizice sau juridice străine, care nu s-au efectuat în România, care depășesc 10% din salariile impozabile ale salariaților sediului permanent din România;"

Fata de dispozitiile legale mai sus citate rezulta ca sucursala poate sa deduca cheltuielile de administrare si conducere transmise de sediul central pe perioada 1998 - 1999 in limita a 3% din valoarea veniturilor inregistrate de sediul permanent si, in limita unui procent de 10% din salariile impozabile ale salariatilor sediului permanent din Romania pe perioada 2000 - 2002. Incepand cu data de 01.07.2002 aceasta prevedere este valabila si pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare.

Se retine ca, fata de cele precizate mai sus, organul de control nu a efectuat analiza **naturii cheltuielilor** inregistrate la sediul permanent tinand cont ca deductibilitatea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare, administrare si conducere este reglementata diferit fata de cheltuielile de inovare, de mentinere a sistemului informatic, etc. invocate de contestatoare in adresa mentionata.

Astfel, aceste din urma cheltuieli sunt de natura cheltuielilor aferente sediului permanent care sunt deductibile in masura in care reprezinta costuri efective legate de activitatea sediului permanent in Romania si daca sunt respectate dispozitiile art.17(10) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare care dispun:

"Pentru reflectarea reală a profitului impozabil al sediului permanent se scad numai cheltuielile aferente realizării veniturilor acestuia, avându-se în vedere prevederile cap. II. "

De asemenea, Comisia Centrala Fiscala, intrunita in data de 22 ianuarie a.c. in vederea adoptarii unor solutii unitare de aplicare a prevederilor legale, prin Pocesul verbal incheiat, precizeaza referitor la speta din contestatia **BANCA 'Z' - Sucursala "B"**, urmatoarele: "[...] in suma totala reprezentand cheltuieli de administrare si conducere stabilite de organul de control prin procesul verbal incheiat in data de 02 octombrie 2003, petentul include si cheltuieli de cercetare-dezvoltare,

inovare, de mentinere a sistemelor informatice, s-a luat hotararea refacerii actului de control pentru stabilirea naturii cheltuielilor efectuate".

Avand in vedere cele retinute se impune ca organele de control sa efectueze o analiza a naturii cheltuielilor in functie de care sa stabileasca regimul deductibilitatii cheltuielilor, astfel ca se impune desfiintarea procesul verbal pentru acest capat de cerere, urmand ca o echipa a organelor de control, alta decat cea care a efectuat verificarea, sa reanalizeze aspectele mentionate mai sus.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.9 alin.3 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/26.01.2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice potrivit caruia "*Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul atacat atunci cand din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei nu se poate determina cu claritate baza impozabila*".

La reanalizare organul de control va avea in vedere si motivatiile contestatoarei cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu chiria platita de sucursala celor doua persoane straine.

Pe cale de consecinta, se vor recalcula si majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit pentru care s-a desfiintat procesul verbal.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca aceasta este datorata bugetului in conditiile in care operatiunile de conectare la punctul de prezenta SITA din Romania si de tinere la dispozitia bancii a unui echipament de transmitere in caz ca apar defectiuni ale echipamentelor existente se incadreaza in categoria serviciilor de telecomunicatii.

Perioada verificata 01.01.1998 - 31.12.2002.

In fapt, s-a calculat in sarcina sucursalei taxa pe valoarea adaugata pentru serviciile de conectare a sucursalei la punctul de prezenta SITA in Romania si de tinere la dispozitia bancii a unui echipament de transmitere in caz de defectiuni la echipamentele existente.

BANCA 'Z' din Olanda a incheiat contract de prestari de servicii cu firma "Q" cu sediul in strainatate pentru transmiterea prin

cablu terestru de informatii. Serviciile prestate de firma straina sunt achitate de **BANCA 'Z' din Olanda**. Ulterior aceasta trimite documentele catre **BANCA 'Z' - Sucursala "B"** cu valoarea prestarilor de servicii efectuate catre sucursala din Romania iar sucursala achita contravaloarea serviciilor catre sediul central din Olanda.

De asemenea, din serviciile prestate sucursalei constand in:

- Acces - conectarea sucursalei pana la punctul de prezenta SITA in Romania;

- PVC - transmisia de date pana la AMS si in restul retelei **BANCII 'Z'** in toata lumea;

- Equipment - un echipmanet in caz de defectiune;

- Mngmt - administrarea routerelor in caz ca apar probleme,

organele de control au calculat TVA numai pentru serviciile de conectarea sucursalei pana la punctul de prezenta SITA in Romania si tinerea la dispozitia bancii a unui echipament de transmitere in caz de defectiuni la echipamentele existente, pe considerentul ca aceste servicii sunt utilizate in Romania si se supun TVA potrivit principiului teritorialitatii.

Pentru clarificarea naturii serviciilor de care a beneficiat sucursala Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat cu adresa din data de 09.01.2004 Ministerului Comunicatiilor si Tehnologiei Informatiei punctul de vedere cu privire la incadrarea acestor prestari de servicii in categoria telecomunicatiilor.

Raspunsul transmis de ministerul de resort a fost inaintat directiei de specialitate din minister - Directia generala de politici si legislatie fiscala privind veniturile bugetului general consolidat - care, prin adresa de raspuns din data de 05.03.2004 a comunicat urmatoarele:

*"Serviciile constand in conectarea unitatii bancare la punctul SITA din Romania si punerea la dispozitie de transmiterea informatiilor in cazul in care apar defectiuni ale echipamentelor se incadreaza la **servicii de telecomunicatii**, care in perioada 1998 - 2002 (mentionata in adresa) aveau locul prestarii in tara in care prestatorul avea sediul activitatii economice, iar in lipsa acestuia, acolo unde este situati domiciliul stabil al prestatorului, potrivit prevederilor art.4 alin. ultim din Ordonanta Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata (in vigoare pana la data de 14 martie 2000 inclusiv) si pct. 4.1 din Normele pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata probate prin Hotararea Guvernului nr.512/1998 (in vigoare in perioada 11 septembrie 1998 - 14*

martie 2000 inclusiv), art.4 alin. ultim din Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata (in vigoare in perioada 15 martie 2000 - 31 mai 2002 inclusiv) si pct.3.1 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.401/2000 (in vigoare in perioada 26 mai 2000 - 31 mai 2002 inclusiv), iar pentru perioada de la 1 iunie 2002 pana la 31 decembrie 2002, conform art.7 alin.1 partea introductiva din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.8 alin.(1) din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.598/2002."

Avand in vedere precizarile directiei de specialitate se retine ca serviciile prestate se incadreaza in categoria telecomunicatiilor in conformitate cu prevederile legale invocate mai sus, telecomunicatiile nefiind supuse taxei pe valoarea adaugata pe perioada supusa controlului, aspect recunoscut de organele de control pentru celelalte doua categorii de servicii prestate si la care nu a calculat taxa pe valoarea adaugata, drept pentru care se admite contestatia societatii pentru taxa pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.4(3) lit.o) din OG nr.40/1998 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, ale art.4(6)lit.l) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea **Ordonanței** Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit si ale art.9(7)lit.i) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, ale art.4 alin. ultim din Ordonanta Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata (in vigoare pana la data de 14 martie 2000 inclusiv) si pct. 4.1 din Normele pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata probate prin Hotararea Guvernului nr.512/1998 (in vigoare in perioada 11 septembrie 1998 - 14 martie 2000 inclusiv), art.4 alin. ultim din Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata (in vigoare in perioada 15 martie 2000 - 31 mai 2002 inclusiv) si pct.3.1 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.401/2000 (in vigoare in perioada 26 mai 2000 - 31 mai 2002 inclusiv), iar pentru perioada de la 1 iunie 2002 pana la 31 decembrie 2002, conform art.7 alin.1 partea introductiva din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.8 alin.(1) din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.598/2002 coroborate

cu art.1, art. 3, art.5 si art.7 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr.506/2001 si cu art.196 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se:

DECIDE

1. Admiterea contestatiei formulata de **BANCA ‘Z’** - **Sucursala ‘B’** pentru taxa pe valoarea adaugata.

2. Desfiintarea procesului verbal din data de 02.10.2003 pentru:

- impozit pe profit aferente cheltuielilor de conducere si administrare;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- impozit pe profit aferent cheltuielilor cu chiria, urmand ca reverificarea sa fie efectuata de o echipa de control, alta decat cea care a intocmit procesul verbal, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi debite, in functie de cele precizate in decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 30 de zile de la comunicare, conform procedurii legale.

Bun de tipar

ANEXA LA DECIZIA NR.64/05.03.2004

IMPOZIT PE PROFIT

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor de administrare si conducere inregistrate de sediul permanent al unei persoane juridice straine

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

- taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de telecomunicatii