

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.275/13.09.2004

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili cu privire la contestatia formulata de **BANCA "Y" - Sucursala "B"**, prin imputernicit, impotriva procesului verbal incheiat de catre Directia de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili.

BANCA "Y" - Sucursala "B" contesta impozit pe profit, dobanzi aferente impozitului pe profit si penalitati de intarziere aferente de impozitului pe profit.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174 si art.178 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze contestatia sucursalei.

I Prin contestatie, BANCA "Y" - Sucursala "B" invoca in sustinerea cauzei urmatoarele motive:

1. Referitor la cheltuielile cu serviciile prestate de BANCA "Y" - Sucursala "B", contestatoarea sustine ca organele de control au aplicat eronat prevederile art.4(6) lit.l) din OG nr.70/1994, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si dispozitiile art.9 (7) lit.i) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, acceptand la deducere cheltuieli de conducere si administratie in cuantum de doar 10% din salariile impozabile ale sucursalei.

Sucursala sustine ca intreaga suma este deductibila deoarece in speta sunt aplicabile prevederile Conventiei pentru evitarea dublei impuneri semnata intre Italia si Romania ce constituie norma speciala si nu dispozitiile legale interne privind impozitul pe profit care constituie norma generala in materie, conform adagiului "*specialia generalibus derogant*".

Astfel, BANCA "Y" - Sucursala "B" sustine ca i se aplica prevederile art.7 alin.1 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri, potrivit carora :

*"Beneficiile unei intreprinderi a unui Stat contractant sunt impozabile numai in acest Stat, in afara de cazul in care intreprinderea isi exercita activitatea in celalalt stat contractant printr-un sediu stabil situat aici. Daca intreprinderea isi desfasoara astfel activitatea, beneficiile intreprinderii sunt impozabile in celalalt stat, **dar numai in masura in care aceste beneficii sunt atribuibile sediului stabil**"* intrucat BANCA "Y" din Italia isi determina propriul profit impozabil in baza atribuirii totalitatii veniturilor sucursalelor din Romania.

In acest sens, contestatoarea aduce in sustinere un extras din bilantul oficial depus de sediul central italian al BANCII "Y" din care rezulta ca 78% din veniturile bancii provin din activitatea desfasurata in Romania prin sucursalele acesteia.

Motivatia contestatoarei potrivit careia i se aplica cu prioritate art.7 alin.1 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri fata de legea interna in baza adagiului "*specialia generalibus derogant*" se bazeaza si pe adresa nr.63318/29.05.2001 emisa de Ministerul Finantelor - Serviciul de aplicare a conventiilor privind evitarea dublei impuneri din cadrul Directiei generale a finantelor publice a municipiului Bucuresti, care recunoaste prioritatea Conventiei in anumite conditii, indeplinite in cauza.

Totodata, societatea bancara sustine ca organele de control au ignorat prevederile art.7 alin.2 si 3 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri, potrivit carora :

"Când o întreprindere a unuia dintre statele contractante exercită activitatea sa în celălalt stat contractant prin intermediul unui sediu stabil situat acolo, se atribuie în fiecare stat contractant, aceluia sediu stabil, beneficiile pe care le-ar fi putut realiza dacă ar fi constituit o întreprindere distinctă și separată exercitând activități identice sau analoage în condiții identice sau analoage și tratând cu toată independența cu întreprinderea al cărui sediu stabil este.

*La determinarea beneficiilor unui sediu stabil **sunt admise la scădere cheltuielile destinate scopurilor urmărite de acest sediu stabil, inclusiv cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrare**, indiferent de faptul ca s-au efectuat în statul contractant în care se află sediul stabil sau în alta parte"*, datorita faptului ca textul nu face nici o distinctie potrivit principiului *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* astfel ca, de aici, rezulta ca aceste cheltuieli sunt deductibile in totalitate.

Aplicand corect prevederile legale s-ar fi putut constata ca 78% din total venituri provin din activitatea desfasurata in Romania in timp ce cheltuielilor sustinute de BANCA "Y" din Italia numai 22,68% au fost debitate la Sucursala "B".

De asemenea, sucursala sustine ca prin nerecunoasterea deductibilitatii acestor cheltuieli ar fi incalcate prevederile art.26 alin.2 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri.

In concluzie, contestatoarea sustine ca poate deduce in intregime aceste cheltuieli.

2. Referitor la achizitionarea de servicii din strainatate in baza unei conventii incheiata cu BANCA V din Italia, contestatoarea sustine ca organele de control au aplicat gresit actele normative in vigoare neacceptand la deducere in intregime aceste cheltuieli.

BANCA "Y" - Sucursala "B" motiveaza ca intreaga suma este deductibila la calculul profitului impozabil intrucat in speta sunt aplicabile prevederile art.23 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri ca act normativ ce exclude aplicabilitatea norme interne cu caracter general in baza aceluiasi adagiu *specialia generalibus derogant* in conformitate cu care norma speciala - Conventia pentru evitarea dublei impuneri - deroga de la norma generala, respectiv OG nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare si Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

De asemenea, contestatoarea sustine ca i se aplica prevederile art.27 alin.2 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit potrivit carora : *"In cazul tranzactiilor dintre persoane asociate valoarea recunoscuta de autoritatea fiscala este valoarea de piata a tranzactiilor"*, caz in care organul de control ar fi trebuit sa verifice daca valoarea tranzactiei este corespunzatoare valorii de piata.

In acest sens, contestatoarea sustine ca din inscrisurile prezentate rezulta dezvoltarea societatii si avantajele Bancii Veneto, respectiv ca BANCA "Y" - Sucursala "B" are nevoie sa achizitioneze din strainatate cunostine si profesionalism intrucat din evolutia indicatorilor economici a rezultat ca este cea mai buna alegere a bancii.

Pe de alta parte, sucursala a achizitionat de la BANCA V Italia servicii la acelasi pret pe care ea insasi il plateste personalului angajat in Italia asa cum rezulta din Centralizatorul intocmit in baza contractului si fisele de calcul a drepturilor salariale ale celor doi specialisti.

In concluzie, valoarea tranzactiei a fost corespunzatoare valorii pietei iar BANCA V Italia nu a inregistrat profit din acest contract.

Asa cum rezulta din art.2 al Addendumului, profesionistii mai sus mentionati au prestat propriile servicii in favoarea agentilor romanesti deci nu a fost vorba de achitarea unor servicii de management ci in principal despre servicii de scolarizare, iar munca lor

este dovedita de mai multe documente, prin fax-uri, e-mail-uri, suporturi de curs si alte inscrisuri care prezinta semnaturi ce fac dovada ca au prestat servicii in interesul sucursalei in vederea formarii personalului local chiar si prin cursuri de formare fara de care nu s-ar fi putut obtine rezultatele actuale.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca se impune anularea procesului verbal din mai 2004 si cu privire la aceasta suma.

Totodata, sucursala arata ca organele de control nu au respectat prevederile Deciziei nr.19/2004, in sensul ca era necesara reverificarea societatii in functie de dispozitiile art.4 alin.6 lit.l) din OG nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare si art.9(7) lit.i) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, prin luarea in considerare doar a unui procent de 10% din salariile impozabile ale sediului permanent din Romania.

Astfel, contestatoarea sustine ca indrumarea data prin Decizia nr.19/2004 era obligatorie pentru organul de inspectie fiscala care a reluat controlul, obligativitate ce rezulta atat din principiul organizarii ierarhice a institutiilor publice cat si din aplicarea unui principiu general de drept comun, consacrat de art.315 alin.1 Cod de procedura civila in conformitate cu care *"In caz de casare, hotararile instantei de recurs asupra problemelor de drept dezlegate, precum si asupra necesitatii administrarii unor probe sunt obligatorii pentru judecarea fondului."*

Ca urmare a nerespectarii de catre organele de control a dispozitiilor Deciziei nr.19/2004 s-a dispus neacceptarea la deducere in intregime a acestor cheltuieli astfel ca sub acest aspect, dispozitiile din procesul verbal contestat sunt nelegale.

3. Referitor la contributia BANCA "Y" - Sucursala "B" la Asociatia Romana a Bancilor pe anul 2002, in cuantum de 42.219.405 lei, contestatoarea motiveaza ca eronat organele de control nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli in baza art.9(7) lit.o) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit pe motiv ca nu sunt reglementate de lege, intrucat aceste cheltuieli trebuiau acceptate la deducere in temeiul art.9(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit deoarece sunt generatoare de venituri atat timp cat buna desfasurare a activitatii bancii este conditionata si de apartenenta acesteia la organizatii profesionale, patronale sau de breasla care sa se interpuna intre autoritatile publice si aceasta si sa militeze pentru imbunatatirea mediului de afaceri. Or, este de notorietate ca Asociatia Romana a Bancilor a desfasurat o activitate sustinuta de imbunatatire a cadrului legislativ aplicabil bancilor, a mediului de afaceri, a tratamentului aplicat de autoritatile publice acestora, astfel incat nu se poate sustine ca

achitarea unei contributii la Asociația Română a Bancilor nu este aferentă desfășurării activității oricărei bănci.

Totodată, contestatoarea susține că organele de control nu au respectat îndrumarea dată prin Decizia nr.19/2004 de organul jurisdicțional potrivit căreia trebuiau să țină seama de cele precizate în decizie respectiv de a calcula cheltuieli deductibile în limita unui procent de 10% din salariile impozabile ale sediului permanent din România, stabilind că nedeductibile în întregime aceste cheltuieli.

În baza motivelor invocate, contestatoarea solicită admiterea contestației și anularea procesului verbal cu consecința exonerării la plată a obligațiilor fiscale.

II. Prin procesul verbal , organele de control din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Direcția de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Reverificarea a fost efectuată ca urmare a Deciziei nr.19/2004 prin care s-a desființat procesul verbal anterior pentru capitolul referitor la impozitul pe profit aferent anului 2002 și s-a dispus recalcularea majorărilor de întârziere /dobanzilor și penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit pe anul 1999.

Pe anul 1999, organele de control au diminuat cheltuielile de asigurare pentru risc de accident pentru salariați cu sumă pentru care s-a admis contestația prin Decizia nr.19/2004.

Prin recalcularea impozitului pe profit la data de 31.12.1999 ca urmare și a celorlalte cheltuieli nedeductibile a rezultat un impozit pe profit suplimentar.

De asemenea, au fost recalculate majorările de întârziere /dobanzile aferente și penalitățile de întârziere aferente.

Majorările de întârziere /dobanzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit au fost calculate până la data de 31.07.2003.

Pe anul 2002

1. În anul 2002, BANCA "Y" - Sucursala "B" ce reprezintă un sediu permanent al BANCII "Y" din Italia, a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea serviciilor prestate în cadrul contractului de furnizare de servicii încheiat între BANCA "Y" din Italia și sediul permanent al persoanei juridice străine.

Aceste servicii au constat în gestionarea formalităților de credit, gestionarea trezoreriei/străinatate, consultanța în materie de marketing și alte servicii cu caracter general.

Organele de control au constatat ca aceasta suma reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal.

2. In anul 2002, organele de control au constatat ca sucursala a inregistrat pe cheltuieli deductibile platile efectuate catre BANCA V Italia in baza Adendumurilor nr.1 si nr.2 la Contractul de prestari servicii incheiat in anul 2001, ce are ca obiect:

- sa asigure un numar de doi Country Managers numiti pe langa reseaua operativa romana in scopul de a o dezvolta si de a-si consolida prezenta pe piata romaneasca.
- sa asigure dezvoltarea structurii organizatorice din Romania.
- sa dezvolte raporturile cu agentii economici italieni prezenti sau care vor sosi in Romania.

Pentru realizarea obiectivelor acestui contract au activat in Romania doi cetateni italieni angajati ai BANCA V Italia care au adus cunostinte tehnice in domeniul bancar prin formarea si scolarizarea personalului sucursalei din Romania, contactarea clientilor italieni, initierea de noi afaceri, instructarea dosarelor de credit, etc. respectiv activitati de management si pregatire a personalului sucursalei.

Totodata, organele de control au constatat ca BANCA V Italia este actionar majoritar, respectiv 92,7% la BANCA "Y" din Italia, membra a grupului BANCA V iar sucursala face parte din grup.

S-a constatat ca activitatile desfasurate in cadrul contractului de Country Manager sunt de natura celor de management, control si consultanta si au la baza relatii juridice existente in cadrul grupului intre BANCA V Italia si BANCA "Y" din Italia si implicit Sucursala "B" a BANCII "Y".

Avand in vedere prevederile art.22(1) din HG nr.402/2000 si ale art.27 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit coroborate cu art.27 (1) din HG nr.859/2002 si art.27.9 din HG nr.859/2002, organele de control au constatat ca nu pot fi deduse costurile pentru astfel de servicii avand in vedere relatia juridica dintre aceste entitati tinand seama ca nu ar fi folosit aceste servicii daca ar fi fost o entitate independenta.

3. In luna decembrie 2002, sucursala a inregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea cotizatiei achitata Asociatiei Romane a Bancilor.

Organele de control au constatat ca in temeiul art.9(7) lit.o) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal intrucat nu sunt reglementate de acte normative.

Ca urmare a celor constatate, s-a recalculat impozitul pe profit pe anul 2002 stabilindu-se impozit pe profit suplimentar, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

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

I.1) Referitor la impozitul pe profit pe anul 1999, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra acestui impozit in conditiile in care aceasta suma a facut obiectul procesului verbal anterior si a fost respinsa ca neintemeiata prin Decizia nr.19/27.01.2004.

In fapt, asupra impozitului pe profit pe anul 1999 ce intra in componenta impozitului pe profit calculat pe perioada 1998 - 2001, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala s-a pronuntat prin Decizia nr. 19/27.01.2004, la pct.4 din dispozitiv, in sensul respingerii ca neintemeiata a contestatiei iar Decizia nr.19/2004 face obiectul Dosarului aflat pe rol la Curtea de Apel- Sectia Contencios Administrativ asa cum se precizeaza prin contestatie.

In drept, sunt incidente prevederile art.179(2) din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata:

"Decizia sau dispozitia emisă în solutionarea contestatiei este definitivă în sistemul căilor administrative de atac."

Se retine ca potrivit prevederilor legale invederate asupra solutiei pronuntata in procedura administrativa nu se mai poate reveni de catre organele de solutionare a contestatiilor, aceasta avand caracter definitiv si deci, autoritate de lucru judecat in procedura administrativa.

Astfel, avand in vedere ca in cauza contestatia are acelasi obiect si este intemeiata pe aceeasi cauza, se retine ca Decizia nr.19/2004 pronuntata anterior are autoritate de lucru judecat in temeiul art.1201 din Codul civil care prevede ca: *"Este lucru judecat atunci când a doua cerere în judecata are același obiect, este întemeiată pe aceeași cauză și este între aceleași părți, făcută de ele și în contra lor în aceeași calitate."*

Totodata, conform art.166 din Codul de procedura civila *"Excepția puterii lucrului judecat se poate ridica, de părți sau de judecător, chiar înaintea instanțelor de recurs"* iar in conformitate cu art.182 alin.5 din OG nr.92/2003 Privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

Se retine puterea de lucru judecat pe cale administrativa a Deciziei nr.19/27.01.2004 astfel incat o noua solutie pe fondul cauzei nu mai este posibila si se va respinge ca fara obiect contestatia pentru aceasta suma.

I.2. In ceea ce priveste dobanzile penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit pe anul 1999, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca sucursala datoreaza aceste sume, in conditiile in care prin contestatie nu aduce nici un fel de argumente de natura sa inlature constatarile organelor de control.

In fapt, s-au recalculat dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit pe anul 1999 ca urmare Deciziei nr.19/2004, fara ca pentru aceste sume contestatoarea sa aduca argumente cu privire la modul de calcul.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.175 *Forma și conținutul contestației* din OG nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, conform caruia:

*" (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
[...]*

c) motivele de fapt și de drept;"

elemente pe care trebuie sa le cuprinda contestatia si care sunt obligatorii, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pentru care aceasta intelege sa conteste suma stabilita la control.

Ca urmare, pentru sumele precizate se va respinge contestatia formulata de BANCA "Y" - Sucursala "B" ca nemotivata.

II. In ceea ce priveste diferenta de impozit pe profit pe anul 2002, dobanzile si penalitati de intarziere aferente

II.1. Referitor la cheltuielile cu serviciile de administratie si conducere, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli, respectiv daca in speta sunt incidente prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia sau prevederile actelor normative interne privind impozitul pe profit, in vigoare pe perioada verificata, in conditiile in care BANCA "Y" - Sucursala "B" este un sediu permanent al BANCII "Y" din **Italia**, platitor de impozit pe profit pentru profitul impozabil aferent acestui sediu.

In fapt, BANCA "Y" - Sucursala "B" este inregistrata la Registrul Comertului, avand cod fiscal ca entitate fara personalitate juridica fiind un sediu permanent al BANCII "Y" din Italia.

In anul 2002, BANCA "Y" - Sucursala "B" a inregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea totala a cheltuielilor de conducere si administratie constand in servicii inerente organizarii interne, gestionarea formalitatilor de credit, gestionarea trezoreriei/strainatate, consultanta in materie de marketing si anumite servicii cu caracter general achitate catre BANCA "Y" din Italia in baza Contractului de furnizare de servicii din data de 20.03.2002 incheiat cu BANCA "Y" din Italia .

In drept, potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada verificata cu privire la sediile permanente, respectiv art.1 lit.b) din OUG nr.217/1999 de modificare si completare a OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit:

"Sunt obligate la plata impozitului pe profit, în condițiile prezentei legi, și denumite în continuare contribuabili:

b) persoanele juridice străine care desfășoară activități printr-un sediu permanent în România, pentru profitul impozabil aferent aceluia sediu permanent".

In acelasi sens sunt si dispozitiile art.1 lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare de la data de 01.07.2002.

Totodata, conform prevederilor HG nr.402/2000 date in explicitarea art.1 lit.b) din OG nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare :

*“In acest sens **persoanele juridice străine**, companiile, fundațiile, asociațiile, organizațiile, trusturile și orice entități similare, înființate și organizate în conformitate cu legile unei alte țări, **devin subiect al impunerii, atunci când își desfășoară activitatea, integral sau parțial, prin intermediul unui sediu permanent autorizat să funcționeze în România, numai după înmatricularea acestuia la registrul comerțului și după înregistrarea la organele fiscale teritoriale**, conform prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările ulterioare, și ale Legii nr. 26/1990 privind Registrul comerțului, republicată, cu modificările ulterioare.”*

si potrivit pct.1.2 din HG nr.859/2002, dat in aplicarea Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit:

*“**Persoanele juridice străine**, cum sunt: companiile, fundațiile, asociațiile, organizațiile și orice entități similare, înființate și organizate în conformitate cu legislația unei alte țări, **devin subiect al impunerii atunci când își desfășoară activitatea, integral sau parțial, prin intermediul unui sediu permanent în România**, astfel cum este definit la art. 17 din lege, de la începutul activității acestuia”*

se retine ca *persoanele juridice străine* care desfasoara activitati printr-un sediu permanent devin platitoare de impozit pe profit pentru profitul aferent sediului permanent, calculat in conformitate cu prevederile legale interne ale statului in care se afla sediul permanent.

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor de conducere si administratie la calculul impozitului pe profit aferent sediului permanent, prin adresa nr. 266991/14.11.2003 a directiei de specialitate din Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de politici si legislatie privind bugetul general consolidat, remisa ca raspuns la adresa Directiei generale de solutionare a contestatiilor nr.341705/2003, pentru cazul in speta, se precizeaza:

“Pentru aceste cheltuieli, care au fost efectuate in cursul anului 2002, de catre Sucursala “B” a Bancii “Y” , mentionam faptul ca sunt aplicabile prevederile paragrafului 3 al art.7 “Beneficiile intreprinderilor” din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Italiana, coroborat cu prevederile din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, pana la data de 30 iunie 2002, respectiv din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu

modificarile si completările ulterioare, incepand cu data de 01 iulie 2002, in ceea ce priveste reflectarea reala a profitului impozabil al sediului permanent din Romania al firmei italiene.

La calculul profitului impozabil al sucursalei din Romania a Bancii "Y" din Italia se scad drept cheltuiala deductibila, cheltuielile de cercetare-dezvoltare, de conducere si administrare care nu s-au efectuat in Romania, in limita unui procent de 10% aplicat asupra salariilor impozabile ale salariatilor sediului permanent din Romania."

Ca urmare, in mod legal au procedat organele de control acceptand la deducere cheltuieli de conducere si administratie in procent de 10% din valoarea salariilor impozabile ale salariatilor sediului permanent, diferenta reprezentand cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil al sediului permanent.

Astfel , pe perioada 01.01.2002 - 30.06.2002, se va face aplicarea prevederilor art.4(6) lit.l) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea **Ordonanței** Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, potrivit carora:

"(6) 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,

iar pentru perioada 01.07.2002 - 31.12.2002 sunt incidente prevederile art.9(7) lit.i) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, conform carora:

" Potrivit prezentei legi, 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 sustinerea contestatoarei potrivit careia eronat au fost aplicate prevederile actelor normative precizate mai sus intrucat i se aplica prevederile art.7 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia care este norma speciala si are prioritate fata de legea interna care este norma generala, se retin urmatoarele:

Convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state prevalează față de legislația internă, având în vedere că numai așa se poate evita dubla impunere internațională și acorda creditul fiscal. Modalitatea de derulare a principiilor de bază din convenții este dreptul și obligația fiecărui stat să o îndeplinească prin legislația internă. Modul de stabilire a bazei impozabile a unui sediu permanent este prevăzut în legislația internă, ca o parte a tratamentului fiscal aplicabil oricărui rezident în general și în particular sediului permanent, recunoscându-se relația specială a acestuia cu persoana nerezidentă, prin acceptarea la nivelul sediului permanent a unor cheltuieli efectuate de persoana juridică nerezidentă în beneficiul sediului permanent, deductibile fiscal în limitele și condițiile specifice de țară.

De asemenea, tot în legislația internă este prevăzut regimul deductibilității altor cheltuieli precum provizioanele, cheltuielile de protocol, sponsorizare, mecenat.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a prevederilor art.7 alin.3 din Convenția de evitare a dublei impuneri potrivit căruia:

"La determinarea beneficiilor unui sediu stabil, cheltuielile efectuate pentru acest sediu stabil, inclusiv cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrație, sunt admise la scădere, indiferent de faptul că s-au produs în statul în care se află sediul stabil sau în alta parte", susținând că aceste cheltuieli se deduc în totalitate se reține că, prin prevederile din convenția de evitare a dublei impuneri potrivit cărora la determinarea profiturilor unui sediu permanent sunt admise la scădere *"cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrație, indiferente de faptul că s-au produs în statul în care se află sediul permanent sau în alta parte"* **se instituie principiul deductibilității dar convenția nu prevede și nivelul deductibilității acestor cheltuieli. Acest nivel, așa cum s-a mai precizat, este prevăzut de legislația internă**, în cazul nostru 10% din veniturile salariale ale angajaților sediului permanent. Această limită nu contravine prevederilor parag.3 al art.7 din Convențiile de evitare a dublei impuneri și completează aplicarea acestora.

Totodată, prin Decizia nr.2/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impuneri, accize și taxa pe valoarea adăugată, a Comisiei Fiscale Centrale, publicată în M.O. nr.376/29.04.2004, se arată că:

"Modul de stabilire a bazei impozabile a unui sediu permanent este prevăzut în legislația internă, ca o parte a tratamentului

fiscal aplicabil oricărui rezident, în general, și, în particular, sediului permanent, recunoscându-se relația specială a acestuia cu persoana juridică nerezidentă, prin acceptarea la nivelul sediului permanent a unor cheltuieli efectuate de persoana juridică nerezidentă în beneficiul sediului permanent, deductibile fiscal în limitele și în condițiile specifice de țară.

Atunci când convenția de evitare a dublei impuneri prevede că la determinarea profiturilor unui sediu permanent sunt admise la scădere cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrație, indiferent de faptul că s-au produs în statul în care se află sediul permanent sau în altă parte, fie că se face sau nu în mod expres trimitere la legislația internă, aceste cheltuieli sunt deductibile în limita a 10% din veniturile salariale ale angajaților sediului permanent, conform prevederilor din legea internă."

Sustinerea contestatoarei potrivit careia prin nerecunoasterea deductibilitatii unor astfel de cheltuieli s-ar încălca prevederile art.26 alin.2 din Convenție nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât regimul nedeductibilitatii acestor cheltuieli în situația dată este expres prevăzut de legea internă.

Pe cale de consecință, pentru acest capat de cerere se va respinge contestația ca neîntemeiată.

II.2. Referitor la cheltuielile cu serviciile prestate de cei doi Country Managers, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile prestate de doi Country Managers angajați ai BANCA V Italia la calculul profitului impozabil aferent sediului permanent, în condițiile în care BANCA V Italia este acționarul principal la BANCA "Y" din Italia, între cele trei existând relații de grup.

În fapt, BANCA "Y" - Sucursala "B" a înregistrat pe cheltuieli, **în anul 2002**, contravaloarea serviciilor achiziționate de la BANCA V Italia, în baza Addendumurilor nr.1 și nr.2 la Convenția încheiată în anul 2001, prin care aceasta se obligă :

Să asigure un număr de doi "Country Managers" numiți pe lângă rețeaua operativă română în scopul de a o dezvolta și de a-si consolida prezența pe piața românească.

Să asigure dezvoltarea structurii organizatorice din România.

Să dezvolte raporturile cu agenții economici italieni prezenți sau care vor sosi în România.

In vederea realizarii obiectivului, in Romania au activat doi cetateni italieni, angajati ai BANCA V Italia, ce au prestat servicii constand in a aduce cunostinte tehnice in domeniul bancar prin formarea si scolarizarea personalului sucursalei din Romania, contactarea clientilor italieni, initierea de noi afaceri, instructarea dosarelor de credit, verificarea in Italia a solvabilitatii societatilor- mama ale clientilor, raporturile cu bancile italiene pentru analiza situatii grupului din care face parte societatea romaneasca, client al bancii, cu participare de capital italian, respectiv au prestat servicii de management si de pregatire a personalului.

Din preambulul Conventiei din data de 01.08.2001, in baza careia au fost incheiate cele doua addendumuri reiese ca:

“BANCA “Y” din Italia are intentia sa-si consolideze prezenta pe piata romaneasca prin dezvoltarea retelei teritoriale al agentiilor si prin consolidarea propriei structuri organizative [...].

Directia generala a BANCII “Y” din Italia nu poate asigura propriei Sucursale “B” personal specializat cu caracteristicile tehnice si comerciale necesare indeplinirii functiei de Country Manager;

“Veneto Banca Scrl” si in calitate de majoritar, este direct interesata sa contribuie la dezvoltarea BANCII “Y” si trebuie sa-si pastreze in acelasi timp pozitia de majoritar”, ceea ce denota ca serviciile efectuate pentru Sucursala “B” reprezinta servicii efectuate in interiorul grupului si pentru realizarea obiectivelor grupului.

In ceea ce priveste aceste cheltuieli, prin adresa directiei de specialitate din Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat -remisa ca raspuns pentru cazul in speta, se precizeaza:

“Referitor la cheltuielile efectuate de sucursala din Romania a BANCII “Y” din Italia in baza contractului de “Country Manager” pentru formarea si scolarizarea personalului, contactarea clientilor italieni, instructarea dosarelor de credit, operatiuni efectuate in baza conventiei incheiate cu actionarul majoritar al BANCII “Y” din Italia, respectiv cu Veneto Banca Italia, va facem cunoscut faptul ca, cheltuielile rezultate din contractul de furnizare de servicii incheiat cu societatea Veneto Banca Italia sunt deductibile la BANCA “Y” in masura in care reprezinta costuri efective legate de activitatea sediului permanent in Romania **daca sunt respectate dispozitiile art.17 alin.(10) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare.**”

iar prin adresa remisa de directia de specialitate din Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat ca raspuns la adresa Directiei de control fiscal se precizeaza:

"Avand in vedere ca speta prezentata se refera la prestari de servicii de administrare si conducere intre entitati apartinand aceluiasi grup, in vederea determinarii obligatiilor fiscale, veti avea in vedere si dispozitiile art.27.9 in concordanta cu relatiile juridice dintre filiala si societatea mama din strainatate."

In drept, referitor la relatiile dintre entitati apartinand aceluiasi grup, potrivit HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, date in explicitarea art.22 din OG nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare, **in vigoare pe perioada 01.01.- 30.06.2002** si ale pct.27.9 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, **in vigoare incepand cu data de 01.07.2002:**

"În cazul serviciilor de administrare și conducere în interiorul grupului se vor avea în vedere următoarele:

*a) **între entitățile aparținând aceluiași grup** sarcinile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. **Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.** [...]*

*Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, **ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o entitate independentă;**[...]*

Exemple de servicii pe care filialele sau sediile permanente nu le pot deduce:[...]

***- managementul grupului (pregătirea, îndeplinirea și controlul propriilor măsuri de management).**"*

Asa cum s-a retinut din situatia de fapt prezentata in raport cu prevederile legale invocate, pentru serviciile de natura managementului prestate de cei doi Country Managers in baza Conventiei si a Addendumurilor la aceasta si pentru care sucursala a achitat contravaloarea serviciilor catre Banca V Italia in relatiile dintre entitatile aceluiasi grup nu poate interveni o remuneratie pentru astfel de servicii avand in vedere ca acestea nu ar fi fost prestate in conditiile in care ar fi fost entitati independente.

Aceasta cu atat mai mult cu cat, din Conventie rezulta cu claritate ca "**Banca V Scrl**" in calitate de actionar majoritar, este direct interesata sa contribuie la dezvoltarea Bancii "Y" si sa-si pastreze in acelasi timp pozitia de majoritar in cadrul grupului BANCA V."

Astfel, in mod legal organele de control nu au acceptat la deducere cheltuielile cu serviciile prestate de cei doi Country Managers salariati ai BancaV Italia, in baza HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, date in explicarea art.22 din OG nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.27.9 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit caruia i se aplica prevederile art.27.2 din Legea nr.414/2002 conform caruia: "*În cazul tranzacțiilor dintre persoane asociate valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor*", iar organele de control ar fi trebuit sa verifice daca valoarea tranzactiei este corespunzatoare valorii de piata nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat potrivit Normelor metodologice emise in aplicarea acestui articol in vederea atunci cand intre persoane asociate intervin relatii de grup, acestea nu au dreptul de deducere pentru cheltuielile rezultate din activitatile din interiorul grupului, care au la baza relatia juridica dintre ele.

Conventia a fost incheiata intre BANCA "Y"- Sucursala "B" si Banca V scrl Italia, intre cele doua existand relatii de grup si nu relatii de asociere, serviciile fiind prestate si achitate direct intre cele doua si nu prin intermediul BANCA "Y" din Italia la care Banca V detine 92,3% din actiuni.

Ca urmare, nu se poate vorbi de relatii de asociere in vederea realizarii unor obiective in comun si obtinerea de beneficii in comun ci de interesul direct al Bancii V scrl Italia de a investi in dezvoltarea BANCA "Y" din Italia la care detine majoritatea si implicit a sediului permanent din Romania al acesteia, respectiv de a aduce cunostinte tehnice in domeniul bancar prin formarea si scolarizarea personalului sucursalei din Romania, de a contacta clientii italieni din Romania, de a initia noi afaceri, de a instrui dosarele de credit, de a verifica solvabilitatea societatilor- mama din Italia ale clientilor si raporturile cu bancile italiene, de a analiza situatia grupului din care face parte societatea romaneasca, necesare acesteia asa cum recunoaste si sucursala prin contestatie.

Avand in vedere relatia de grup in care astfel de servicii nu se pot presta in schimbul unei remuneratii nu se poate vorbi despre analizarea valorii de piata pentru cazul in speta.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia i se aplica prevederile art.23 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Italia ca act normativ special ce deroga de la legea generala, aceasta nu se retine in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece **sunt cheltuieli de management efectuate intre entitati ale aceluasi grup** iar Conventia de evitare a dublei impuneri se aplica in cazul serviciilor dintre persoane care sunt rezidente ale unuia sau ale ambelor state contractante potrivit art.7 alin.1 din Conventia de evitare a dublei impuneri.

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia organele de control nu au respectat dispozitiile Deciziei nr.19/2004 care "*a indrumat organul de control sa calculeze cheltuielile deductibile in baza contractelor incheiate cu BANCA "Y" si cu Banca V Italia prin luarea in considerare doar a unui procent de 10% din salariile impozabile ale sediului permanent din Romania*", indrumare care era obligatorie pentru organul care a reluat controlul aceasta nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat :

Prin Decizia nr.19/2004, la cap.I.a) in considerentele de la pag.12 se precizeaza: "*La recalcularea impozitului pe profit datorat de sediul permanent al BANCII "Y" din Italia se vor avea in vedere si celelalte capete de cerere privind cheltuielile efectuate cu serviciile prestate de cei doi country managers precum si cheltuielile cu cotizatia achitata Asociatiei Romane a Bancilor pe anul 2002*", astfel ca interpretarea contestatoarei conform careia organele de control trebuiau sa calculeze cheltuielile deductibile doar la nivelul de 10% din salariile impozabile ale sediului permanent este eronata, prevederile legale invocate la cap.I.a) referindu-se numai la cheltuielile de administratie si conducere efectuate de BANCA "Y" in Romania prin sediul permanent si nu de cheltuielile de management efectuate in cadrul grupului Banca V Italia.

Intrucat desfiintarea procesului verbal s-a efectuat pentru impozitul pe profit pe anul 2002, organele de solutionare a contestatiei au considerat necesar sa precizeze ca la reverificarea sucursalei ca urmare a desfiintarii procesului verbal din data de 18.08.2003 pentru reanalizarea cheltuielilor de administratie si de conducere, la

determinarea cuantumului impozitului pe profit de plata pe anul 2002 sa fie avute in vedere si celelalte doua categorii de cheltuieli, contestate initial de societatea bancara.

Ca urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

II.3. Referitor la cotizatia achitata de BANCA "Y"- Sucursala "B" catre Asociatia Romana a Bancilor, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, in conditiile in care sucursala motiveaza ca sunt aferente activitatii desfasurate fara sa aduca alte argumente de natura sa combata constatarile organelor de control .

In fapt, sucursala a inregistrat, pe cheltuieli deductibile, in luna decembrie 2002, contravaloarea cotizatiei achitata catre Asociatia Romana a Bancilor.

In drept, potrivit art.9(7) lit.o) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit :

"Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

*o) **cheltuielile privind contribuțiile** plătite la fondurile speciale peste limitele stabilite sau **care nu sunt reglementate de actele normative**, inclusiv contribuțiile la fonduri de pensii, altele decât cele obligatorii"*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca aceste cheltuieli cu cotizatia achitata catre Asociatia Romana a Bancilor nu sunt cheltuieli reglementate prin acte normative in ceea ce priveste

caracterul deductibil al acestora astfel ca nu se pot deduce la calculul profitului impozabil, potrivit legii.

De asemenea, aceste prevederi sunt dispozitii speciale, derogatorii de la normele fiscale care reglementeaza deductibilitatea generala a cheltuielilor aferente veniturilor .

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia acestea sunt cheltuieli aferente veniturilor si cad sub incidenta prevederilor art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002, aceasta nu se retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prevederile exprese cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor privind contributiile, invocate deroga de la norma generala care reglementeaza deductibilitatea cheltuielilor.

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia organele de control nu au tinut cont de indrumarea data prin Decizia nr.19/2004 potrivit careia trebuiau sa calculeze cheltuielile deductibile la nivelul de 10% din salariile impozabile ale sediului permanent, aceasta nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei din motivele prezentate la cap.II.pct.2 din prezenta decizie.

Avand in vedere cele precizate se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

II.4. Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente debitelor pentru care s-a respins contestatia, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca se datoreaza bugetului aceste sume in conditiile in care sunt aferente debitelor pentru care s-a respins contestatia iar societatea bancara nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al acestora.

In fapt, organele de control au calculat dobanzi si penalitati de intarziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit.

In drept, sunt incidente prevederile art.24 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, ale OG nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare si OG nr.61/2002 pentru colectarea creantelor bugetare precum si ale OG nr.26/2001 pentru modificarea **Ordonanței** Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare.

Avand in vedere ca BANCA "Y"- Sucursala "B" datoreaza impozitul pe profit precum si potrivit principiului de drept conform caruia "accessorium sequitur principale", dobanzile si penalitatile de intarziere sunt datorate.

Pe cale de consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru aceste sume.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul 4(6) lit.l) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea **Ordonanței** Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit , art.9(7) lit.i) si lit.o) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, HG nr.402/2000 si pct.27.9 din HG nr.859/2002, art.24 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, OG nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare si OG nr.61/2002 pentru colectarea creantelor bugetare, OG nr.26/2001 pentru modificarea **Ordonanței** Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare art.185 alin.3, 179(2) din OG nr.92/2003 republicata coroborate cu art.175, art.179 si art.185 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de BANCA "Y"- Sucursala "B" pentru impozitul pe profit aferent anului 2002, +dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit.

2. Respingerea ca fara obiect a contestatiei formulata de BANCA "Y"- Sucursala "B" pentru impozitul pe profit pe anul 1999 solutia pronuntata prin Decizia nr.19/27.01.2004 pentru aceasta suma avand caracter de autoritate de lucru judecat.

3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de BANCA "Y"- Sucursala "B" pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit pe anul 1999.

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

Bun de tipar

ANEXA LA DECIZIA NR.275/13.09.2004

IMPOZIT PE PROFIT

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

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor efectuate la sediul permanent din Romania, in conditiile in care prestatorul si beneficiarul fac parte din acelasi grup

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu cotizatia achitata de banci la Asociatia Romana a Bancilor

PROCEDURA

- Autoritate de lucru judecat
- Contestatie nemotivata

