

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

DECIZIA nr. 223 din 04.07.2007 privind solutionarea contestatiei
formulata de **SC X SRL**, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. xxxx/xxxxx2007

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata in data de xxxx.2007 cu adresa nr. xxxxxx/xxxxx.2007 de catre Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul inspecție fiscală cu privire la contestatia formulata de SC X SRL, cu sediul in Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata sub nr. xxxxx/xxx.2007, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală nr. xxx/xxxxx.2007, emisa in baza raportului de inspectie fiscală nr. xxxx/xxxx.2007, comunicata sub semnatura in data de xxxxx.2007.

Suma contestata este de s lei reprezentand TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale si respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 alin. (1), art.176, art. 177 alin. (1) si art. 179 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin raportul de inspectie fiscală nr. xxxx/xxxxx.2007 organele de control din cadrul Activitatii de Inspecție Fiscală - Serviciul inspecție fiscală au efectuat inspectia fiscală partială la SC X SRL in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare a soldului sumei negative aferent lunii februarie 2006.

Intrucat societatea nu a colectat TVA aferenta serviciilor de consultanta efectuate in legatura directa cu un bun imobil pe teritoriul Romaniei, prin decizia nr. xxx/xxxxx.2007 organele de inspectie au colectat o taxa suplimentara in suma de s lei si au aprobat la rambursare TVA in suma de t lei, din totalul TVA solicitata la rambursare in suma de y lei.

II. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita anularea deciziei de impunere in ceea ce priveste TVA in suma de s lei, aratand ca prestarile de servicii efectuate in favoarea clientilor LB SAS din Franta si respectiv LB Group Inc din SUA nu intra in sfera de aplicare a TVA, asa cum prevede Titlul VI din Codul fiscal.

In sprijinul sustinerii privind incadrarea serviciilor in cauza drept servicii de punere la dispozitie de personal (cod CAEN 7450) si nu servicii de consultanta (cod CAEN 7420) petenta prezinta relatia sa comerciala cu clientii, din care rezulta ca, la cererea clientilor, identifica personalul necesar acestora in derularea proiectelor din Romania, iar dupa castigarea licitatiilor, negociaza termenii colaborarii cu personalul identificat.

Singura responsabilitate care ii revine petentei pe intreaga perioada de derulare a proiectelor este aceea de retribuire a personalului calificat pus la dispozitia clientilor, personalul respectiv actionand sub indrumarea directa a societatilor LB SAS din Franta si LB Group Inc din SUA, asa cum rezulta din raportarea directa a stadiului si a rezultatelor muncii fiecarui membru al personalului, din evidenta personalului alocat pe proiecte si din notificarea catre beneficiar a faptului ca unei anumite persoane (remunerata de petenta) ii este acordata o functie (de exemplu, inginer sef de santier rezident) si ca aceasta persoana este imputernicita sa reprezinte clientii.

In concluzie, contestatoarea sustine ca nu mentine la niciun moment controlul asupra calitatii si cantitatii muncii efectuate de catre personalul pus la dispozitia clientilor LB SAS din Franta si LB Group Inc din SUA si nu isi asuma nicio raspundere in acest sens, lucru luat la cunostinta de clienti la momentul cererii de servicii.

Avand in vedere intreaga documentatie pusa la dispozitia organelor de control, SC X SRL considera ca opinia acestora conform careia serviciile prestate sunt servicii de consultanta este nelegala intrucat:

- chiar daca activitatea principala a societatii este aceea de consultanta, ea poate presta si alte tipuri de activitati inscrise in obiectul de activitate, chiar daca cu titlul de activitati secundare (cum este cazul serviciilor de la codul CAEN 7450 - selectia si plasarea fortei de munca, inclusiv furnizarea catre terti, pe baza temporare, a personalului angajat si platit de societate);

- formula de calcul pe care a utilizat-o pentru a stabili pretul prestatilor nu poate influenta niciun moment natura serviciilor prestate, in conditiile in care contabilitatea de gestiune este organizata in functie de specificul activitatii, conform art. 1 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991;

- este inadmisibil argumentul conform caruia angrenarea unei societati intr-un anumit proiect poate determina natura serviciilor prestate de aceasta in cadrul respectivului proiect, acest lucru putand fi stabilit doar pe baza contractului incheiat legal intre societatile participante.

Pe cale de consecinta, SC X SRL considera eronata stabilirea obligatiei suplimentare de plata constand in TVA in suma de s lei si solicita anularea deciziei de impunere pentru aceasta suma.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile petentei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC X SRL este inregistrata la Registrul Comertului sub nr. J40/...../..... si detine codul unic de inregistrare

Activitatea principala: activitati de arhitectura, inginerie si servicii de consultanta tehnica legata de acestea, cod CAEN 7420.

Perioada verificata: 01.03.2003-28.02.2006.

Prin cauza supusa solutionarii organul de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte asupra colectarii TVA pentru serviciile prestate unor clienti din strainatate in legatura cu consultanta tehnica acordata pentru supervizarea lucrarilor necesare pregatirii sau coordonarii executiei unor bunuri imobiliare situate pe teritoriul national.

In fapt, organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul inspectie fiscala au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL in vederea solutionarii decontului privind TVA cu sold negativ si optiune de rambursare nr. xxxx/xxxxx.2006 prin care s-a solicitat rambursarea sumei de y lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca obiectul contractelor incheiate de petenta cu societatile LB SAS din Franta si LB Group Inc din SUA are caracter general si tematica acestora nu este clar definita, motiv pentru care au solicitat informatii suplimentare din care sa rezulte serviciile efectiv prestate, pentru fiecare proiect in parte si pe fiecare salariat sau colaborator, in baza atributiilor precizate in contractele incheiate.

Din analiza documentatiei puse la dispozitie de catre societate a rezultat ca SC X SRL a prestat servicii de consultanta catre societatile LB SAS din Franta si LB Group Inc din SUA, incadrate din punct de vedere al TVA in:

- servicii de consultanta care nu intra in sfera de aplicare a TVA intrucat nu indeplinesc conditia prevazuta de art. 126 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003, fiind prestate in afara teritoriului Romaniei (consultanta prestata pentru proiectele "Intarirea securitatii a sediului central pentru autoritatea bancara si de plati din" - cod intern A si "Imbunatatirea managementului transfrontalier: Implementarea Proiectelor transfrontaliere -" - cod intern B);

- servicii de consultanta care intra in sfera de aplicare a TVA si care se impart, la randul lor, in:

- a) servicii de consultanta scutite cu drept de deducere, conform art. 133 alin. (2) lit. c) pct. 5 din Legea nr. 571/2003, in cadrul proiectelor lansate de organisme internationale de finantare externa - PHARE, SAPARD, ISPA si SAMTID -, cum sunt: "Asistenta tehnica pentru unitatile de implementare a proiectelor pentru managementul infrastructurii regionale de afaceri" - cod intern C, "Servicii de management si supraveghere pentru proiecte de infrastructura locala, regionala" - cod intern D si E etc.;

- b) servicii de consultanta ce constituie operatiuni taxabile cu cota de 19%, conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, pentru proiectele cu urmatoarele obiective:

- constructia autostrazii Bucuresti - Constanta, tronsoanele si - cod intern F;

- modernizarea tronsoanelor de cale ferata Bucuresti si - cod intern G;

- asistenta tehnica pentru modernizarea statiei de tratare a apei etc. - cod intern H;

- reabilitarea retelelor de alimentare cu apa din orasele mici si medii din Romania si imbunatatirea calitatii serviciilor de alimentare cu apa cu impact in aceste orase - cod intern I;

- reabilitarea atelierelor pentru 111 scoli - cod intern J si reabilitarea infrastructurii scolilor din Bucuresti - cod intern K;

- reabilitarea si modernizarea DN - - cod intern L.

In cadrul proiectelor sus-mentionate, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta, prin serviciile de consultanta efectuate, a indeplinit atributii, cum sunt: elaborarea procedurilor pentru verificarea utilizarii materialelor in lucrari, verificarea cantitatilor de plata la lucrarile trecute deja de controlul calitatii, informarea periodica a managerului de proiect asupra evenimentelor care puteau aduce prejudicii bunei desfasurari a lucrarilor, aprobarea echipamentelor si materialelor, verificarea stadiului lucrarilor in curs de executie, verificarea proiectelor de instalatii, asistenta tehnica pe intreaga perioada de executie, verificarea memoriilor tehnice si a caietelor de sarcini, etc.

Intrucat, din punct de vedere al obiectului proiectelor si a atributiilor societatii in realizarea lor, unele dintre activitati desfasurate sunt in directa legatura cu bunurile imobile situate pe teritoriul Romaniei, echipa de inspectie a stabilit ca locul prestarii pentru aceste servicii este pe teritoriul Romaniei, constituind operatiuni taxabile cu cota de 19%.

Din anexa nr. 5 la raportul de inspectie fiscala nr. xxx/xxxxxx.2007 rezulta ca, in perioada ianuarie 2005 - februarie 2006, SC X SRL a facturat catre societatile LB SAS din Franta si LB Group Inc din SUA servicii in valoare de x lei, din care, in baza analizei activitatilor desfasurate de personalul angajat, au fost considerate ca fiind operatiuni taxabile servicii in valoare de v lei, pentru care a fost stabilita suplimentar TVA in suma de s lei.

In urma discutiei finale cu contribuabilul, organele de inspectie fiscala precizeaza ca activitatea principala a societatii consta in "Activitati de arhitectura, inginerie si servicii de consultanta tehnica legata de acestea" - cod CAEN 7420, ca facturarea serviciilor catre cei doi clienti externi se face pe baza unui calcul care vizeaza atat elemente de costuri variabile (salariile personalului direct angajat in proiecte), cat si costuri fixe (salariile personalului auxiliar, cheltuieli administrare, cheltuieli terti) si ca obiectivele proiectelor pentru care societatea a prestat serviciile de consultanta sunt legate direct de bunuri imobile situate pe teritoriul Romaniei.

In consecinta, in baza art. 133 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xxxxxx.2007 a fost stabilita suplimentar TVA in suma de s lei, ce a diminuat suma solicitata la rambursare in baza decontului nr. xxxx/xxx.2006.

In drept, potrivit art. 126 alin. (1) si (3), art. 133 si art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 126. - (1) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;**
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)

(3) Operatiunile care se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata sunt denumite in continuare operatiuni impozabile"

"Art. 133. - (1) Locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, in lipsa acestora, domiciliul sau resedinta sa obisnuita.

(2) Prin exceptie de la alin. (1), pentru urmatoarele prestari de servicii, locul prestarii este considerat a fi:

- a) **locul unde bunul imobil este situat, pentru prestarile de servicii efectuate in legatura directa cu un bun imobil, inclusiv prestatile agentilor imobiliare si de expertiza, ca si prestarile privind pregatirea sau coordonarea lucrarilor imobiliare, cum ar fi, de exemplu, prestatile furnizate de arhitecti si serviciile de supervizare;**
- b) locul unde se efectueaza transportul, in functie de distantele parcurse, in cazul transportului de bunuri si persoane;
- c) **sediul activitatii economice sau sediul permanent al beneficiarului** pentru care sunt prestate serviciile sau, in absenta acestora, domiciliul sau resedinta obisnuita a beneficiarului in cazul urmatoarelor servicii:

(...)

5. serviciile de consultanta, de inginerie, juridice si de avocatura, serviciile contabililor si expertilor contabili, **ale birourilor de studii si alte servicii similare**;

6. prelucrarea de date si furnizarea de informatii;

7. operatiunile bancare, financiare si de asigurari, inclusiv reasigurari, cu exceptia inchirierii de seifuri;

8. punerea la dispozitie de personal;

(...)

d) locul unde sunt prestate serviciile, in cazul urmatoarelor servicii;

1. culturale, artistice, sportive, stiintifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii si cele ale organizatorilor de astfel de activitati;

2. prestarile accesorii transportului, cum sunt: incarcarea, descarcarea, manipularea, paza si/sau depozitarea bunurilor si alte servicii similare;

3. expertize privind bunurile mobile corporale;

4. prestarile efectuate asupra bunurilor mobile corporale".

"Art. 140. - (1) **Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila** care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata si care nu este supusa cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata".

Totodata, conform art. 7 pct. 27 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prin proprietate imobilara se intelege "orice teren cladire sau alta constructie ridicata ori incorporata intr-un teren".

Se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit TVA numai pentru acele servicii pentru care locul prestarii este in Romania, respectiv pentru prestatiile determinate ca avand legatura cu bunuri imobile situate pe teritoriul Romaniei, efectuate in baza contractelor de consultanta incheiate cu clientii externi, in timp ce SC X SRL sustine ca serviciile au constat in "punerea la dispozitie de personal", pentru care locul prestarii este considerat a fi sediul clientilor din strainatate, nefiind impozabile in Romania.

Referitor la locul prestarii serviciilor, la alin. (1) al art. 133 din Codul fiscal este prevazuta regula generala referitoare la stabilirea locului prestarii, in timp ce la alin. (2) al aceluiasi articol sunt prevazute derogarile de la regula generala.

Astfel, potrivit art. 133 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru toate prestarile de servicii efectuate in legatura cu un bun imobil, locul prestarii este considerat a fi locul unde bunul imobil este situat.

Se cuprind aici prestarile de servicii efectuate in legatura directa cu un bun imobil, cum sunt activitatile de evaluare, expertizele, lucrarile de constructii-montaj, reparare, transformare, intretinere ori demolare a imobilelor, dar si prestatiile care vizeaza pregatirea sau coordonarea lucrarilor imobiliare, cum sunt serviciile de arhitectura, studiile si consultanta legate de un bun imobil, conducerea si supervizarea lucrarilor de santier realizata de ingineri sau supervizori, etc., inclusiv punerea la dispozitie de personal care sa realizeze operatiunile de pregatire sau coordonare respective, in conditiile in care enumerarea din textul de lege are caracter exemplificativ si nu limitativ ("cum ar fi, de exemplu ...").

Aceasta concluzie rezulta si din interpretarea sistematica a textului art. 133 alin. (2) lit. a) coroborat cu textul art. 133 alin. (2) lit. c) din lege care enumera, de data aceasta limitativ (de la pct. 1 la pct. 13, inclusiv), serviciile pentru care locul prestarii este considerat a fi sediul beneficiarului, intre care si "serviciile **de consultanta, de inginerie** (...) ale birourilor de studii si alte servicii similare" de la pct. 5. Astfel, in cazul serviciilor prestate de un inginer in virtutea ocupatiei lui obisnuite, locul prestarii este

sediul beneficiarului, insa daca aceste servicii constau in activitati de supervizare a unui santier de constructii, legate deci de o proprietate imobiliara, locul prestarii va fi considerat locul unde este amplasat santierul. In mod similar trebuie interpretate si serviciile de "punere la dispozitie de personal" de la pct. 8, in virtutea argumentului "*ubi eadem est legis ratio, ibi eadem est legis dispositio*".

Prin urmare, **criteriul esential pentru stabilirea locului prestarii**, in cazul in speta, **il reprezinta nu natura serviciilor prestate, ci legatura acestora cu "obiectul la care se refera" - bunul imobil**. In acest sens, sustinerea societatii contestatoare privind faptul ca natura serviciilor prestate este data doar de catre contractele incheiate intre parti si nu de angrenarea prestatorului intr-un anumit proiect nu are nicio relevanta in solutionarea cauzei, in conditiile in care, **din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, stabilirea locului prestarii are la baza mai multe criterii care nu se rezuma exclusiv la natura serviciilor prestate**.

Din contractele nr./2004 si nr./2005 incheiate cu LB SAS din Franta, respectiv nr./2004 si nr./2005 incheiate cu LB Group Inc din SUA rezulta ca SC X SRL are calitatea de consultant.

Obiectul contractelor, asa cum a fost el convenit intre parti, il constituie "asigurarea de servicii de consultanta", servicii ce cuprind urmatoarele:

- asistenta tehnica si servicii de consultanta;
- proiectare, monitorizare si evaluare proiect;
- documentatie pentru ofertare;
- transfer de know-how;
- consultanta civila si de mediu;
- studii si analize economico-sociale;
- studii de afaceri si asistenta;
- management de program/management in constructii;
- asigurarea de personal specializat in regim temporar.

Desi obiectul contractelor are caracter general, organele de inspectie fiscala, dupa analiza proiectelor pentru care au fost acordate serviciile de consultanta si a serviciilor efectiv prestate de societate, avand in vedere modalitatea de calcul a contravalorii serviciilor prestate si contributiile si activitatile desfasurate de personalul angajat al consultantului in cadrul proiectelor respective, au stabilit ca fiind impozabile numai acele prestatii desfasurate in legatura cu bunuri imobile pe teritoriul Romaniei.

Spre exemplu, din comunicările LB SAS din Franta catre Ministerul Integrării Europene - beneficiarul proiectului, prezentate de societate in sustinerea contestatiei, rezulta ca pentru proiectul SAMTID - contract nr. RO 2002....., avand ca obiect reabilitarea sistemului de alimentare cu apa in judetul Hunedoara, domnul MT va actiona in calitate de **"inginer sef rezident pentru a asigura supravegherea executiei in cadrul contractului de lucrari din Hunedoara"** (adresa nr. din 17 februarie 2005).

Rezulta ca serviciile prestate de domnul MT, facturate de SC X SRL clientului LB SAS din Franta, in virtutea contractului incheiat intre parti care prevede prestarea unor servicii de "management de program/management in constructii" sunt servicii impozabile, locul prestarii lor fiind in Hunedoara - Romania, potrivit art. 133 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stabileste locul prestarii pentru "serviciile de supervizare" ce vizeaza "pregatirea sau coordonarea lucrarilor imobiliare".

In subsidiar, in ceea ce priveste sustinerea societatii contestatoare precum ca singurul serviciu pe care l-a prestat catre clientii externi LB SAS din Franta si LB

Group Inc din SUA a fost "punerea la dispozitie de personal calificat", prin furnizarea catre terti, pe baze temporare, a personalului angajat si platit de societate, se retin urmatoarele:

1. SC X SRL sustine ca identifica personalul calificat, care sa indeplineasca cerintele clientilor pe baza termenilor de referinta ai proiectelor si, dupa castigarea licitatiilor, negociaza cu personalul identificat retribuirea muncii acestora, durata si termenii viitoarei colaborari.

Societatea nu a adus in sustinerea contestatiei niciun contract de munca temporara incheiat cu aceste persoane, din care sa rezulte, pe langa elementele specifice oricarui contract de munca, si conditiile in care urmeaza sa se desfasoare activitatea, durata acesteia, identitatea si sediul utilizatorului muncii ce trebuia prestata, sarcinile precise si cu caracter temporar ce urmau a fi indeplinite, asa cum prevede expres art. 93 din Codul muncii adoptat prin Legea nr. 53/2003.

2. Punerea la dispozitia tertilor a propriilor angajati se realizeaza in baza unui contract de punere la dispozitie incheiat in forma scrisa, care trebuie sa cuprinda clauze referitoare la motivul pentru care este necesara utilizarea unui salariat temporar, termenul misiunii si posibilitatea modificarii lui, calificarea necesara, locul activitatii, programul de lucru, conditiile concrete de munca, echipamentele individuale de protectie si de munca, facilitatile in favoarea salariatului temporar, valoarea contractului de care beneficiaza angajatorul salariatului temporar, precum si remuneratia la care are dreptul salariatul, potrivit art. 90 alin. (1) si (2) din Codul muncii.

Or, contractele incheiate de SC X SRL, in calitate de consultant, cu clientii straini nu contin niciuna din clauzele obligatorii ale unui contract de punere la dispozitie de personal, contractele respective avand ca obiect general "**asigurarea de servicii de consultanta**", care include, printre multe altele, si asigurarea de personal specializat in regim temporar, **pentru care consultantul va fi platit cu o suma globala fixa, care va acoperi toate serviciile efectuate de consultant.**

3. Activitatea de selectie si plasare a fortei de munca, inclusiv furnizarea catre terti, pe baze temporare, a personalului angajat, incadrata in Clasificatia CAEN la codul 7450, poate fi desfasurata numai in baza autorizarii de Ministerul Muncii si Solidaritatii Sociale, conform art. 87 alin. (3) din Codul muncii adoptat prin Legea nr. 53/2003, contestatoarea ne reprezentand nicio autorizatie eliberata in acest sens de autoritatile competente.

4. Termenii de referinta ai proiectelor, invocati in sustinerea contestatiei, nu reprezinta altceva decat cadrul general care sta la baza incheierii contractului de servicii de supraveghere a proiectelor SAMTID, incheiat de consultantii straini cu beneficiarul din Romania (de exemplu, Ministerul Integrarii Europene). Cerintele pe care trebuie sa le indeplineasca personalul implicat in proiect, descrise la sectiunea 6.1 "Personal", referitoare la pregatirea profesionala, experienta in munca, implicarea in proiecte similare, reprezinta o modalitate prin care beneficiarul se asigura de executarea in conditii corespunzatoare a contractului de servicii de supraveghere.

Niciuna dintre cerintele respective nu stabilesc in vreun fel un statut anume al persoanelor implicate in proiecte in calitatea lor profesionala de experti, asa cum rezulta si din notele directe despre aportul expertilor in care se stipuleaza ca executarea contractului dintre consultantul strain si beneficiarul proiectelor si *remunerarea acestuia, se fac doar in baza zilelor lucratoare, concediul anual al expertilor angajati de catre un furnizor de servicii este determinat de catre contractul lor de angajare cu furnizorul de servicii, etc.*

5. Contestatoarea sustine ca pe intreaga durata de derulare a proiectelor salariatii proprii actioneaza sub indrumarea directa a clientilor, stadiul si rezultatele muncii acestora fiind raportate direct societatilor LB SAS din Franta si LB Group Inc din SUA, lucru ce rezulta si din evidenta personalului alocat pentru fiecare proiect, dar si din desemnarea unei anumite persoane sa reprezinte clientii in relatia cu beneficiarii proiectelor.

Aceste argumente nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat situatiile si evidentele invocate reprezinta o modalitate prin care consultantii externi isi urmaresc activitatea contractuala, **cuantificand munca tuturor persoanelor implicate in proiectele respective, independent de statutul lor, respectiv salariati proprii, salariati ai** consultantului roman SC X SRL **sau persoane independente care se afla in relatii contractuale directe cu SC X SRL, de natura pur comerciala si nicidecum de natura salariala, care sa justifice un eventual statut de "personal salariat pus la dispozitia tertilor"**.

Exemplificative in acest sens sunt situatiile domnului MT, desemnat sa actioneze in calitate de "inginer sef rezident pentru a asigura supravegherea executiei in cadrul contractului de lucrari din Hunedoara" (adresa nr. din 17 februarie 2005) si avand delegare de autoritate in acest sens din partea LB SAS din Franta, precum si a domnului AR, inginer de santier. Aceste persoane sunt cuprinse in evidenta zilelor efectiv lucrate la proiectul SAMTID - Contract RO2002.....), figurand cu 83 (respectiv 79) de zile lucrate in perioada martie - iunie 2005, asa cum rezulta din documentatia prezentata de petenta in sustinerea contestatiei.

Or, din documentele prezentate echipei de control, rezulta ca aceste doua persoane **nu sunt salariatii contestatoarei**, domnul MT acordand servicii de consultanta tehnica petentei in baza contractului nr. si a facturat consultanta acordata in numele SC T SRL, inregistrata la Registrul Comertului sub nr. J..... La randul sau, domnul AR a acordat consultanta tehnica SC X SRL, in baza contractului nr. si a facturat consultanta acordata in calitate de *persoana fizica autorizata, inregistrata la Registrul Comertului sub nr. F.....*

Totodata, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, SC X SRL, in calitate de beneficiar, a contractat servicii de consultanta si cu alte societati comerciale (SC F SRL, SC I SRL, SC FSM SRL etc.), in calitate de consultant, in baza carora acestea au delegat diferite persoane fizice, expres nominalizate, pentru executarea contractelor. Statutul juridic al acestor consultant, asa cum a fost convenit de parti, este acela de **"persoana juridica independenta, care are statutul de angajat"** al SC X SRL.

Prin urmare, in stabilirea statutului personalului implicat in supravegherea proiectelor SAMTID, definitorii nu sunt cerintele pe care trebuie sa le indeplineasca acest personal, stabilite prin "termenii de referinta" ai proiectelor, **ci continutul raporturilor contractuale in baza carora personalul respectiv isi desfasoara activitatea.**

Cata vreme societatea contestatoare a facturat "servicii de consultanta", acordate prin intermediul unor persoane care erau fie salariati proprii, cu care avea incheiate contracte individuale de munca, fie salariatii altor persoane juridice, cu care avea incheiate contracte de consultanta (deci contracte comerciale), fie persoane fizice autorizate cu care avea incheiate contracte comerciale, rezulta ca serviciile prestate clientilor straini nu sunt de "punere la dispozitie de personal", asa cum sustine petenta prin contestatia formulata.

6. Desi modalitatea (formula) de calcul prin care contestatoare si-a calculat pretul consultantei oferite nu constituie, in sine, un argument hotarator pentru stabilirea continutului serviciilor prestate, din simpla analiza a acesteia *rezulta ca petenta a inclus in pretul facturat clientilor externi si serviciile de consultanta prestate de "persoanele*

*juridice independente", astfel ca este vadit neintemeiata afirmatia petentei precum ca singurul serviciu prestat, si in consecinta incasat, a fost cel de punere la dispozitie de personal, cata vreme toate **aceste alte servicii au fost decontate si cuprinse in suma globala fixa a contractelor incheiate** cu LB SAS din Franta si LB Group Inc din SUA, asa cum rezulta din facturile (invoice-urile) emise si din anexele la acestea, prezentate echipei de control.*

7. Totodata, se retine faptul ca serviciile de "punere la dispozitie de personal" fac parte din serviciile pentru care locul prestarii se stabileste prin exceptie de la regula generala, care stipuleaza ca locul prestarilor de servicii il constituie sediul sau domiciliul prestatorilor. Or, in virtutea principiului de drept "*exceptio est strictissimae interpretationis*", in conditiile in care contestoarea nu a facut dovada prestarii unor servicii de punere la dispozitie de personal, devine aplicabila regula generala potrivit careia serviciile respective sunt impozabile in Romania.

Fata de situatia mai sus prezentata, rezulta ca serviciile prestate de SC X SRL pentru clientii sai din Franta si SUA, in baza contractelor nr. .../2004, .../2005, .../2004 si/2005, al caror obiect il constituie "asigurarea de servicii de consultanta", prin desfasurarea unor activitati de supervizare necesare realizarii unor bunuri imobile situate pe teritoriul national sunt impozabile in Romania, contestatia petentei urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 pct. 27, art. 126 alin. (1) si (3), art. 133 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 87 alin. (3), art. 90 alin. (1) si (2) si art. 93 din Codul muncii adoptat prin Legea nr. 53/2003 si art. 186 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xxxxxx.2007, emisa de organele fiscale din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul inspectie fiscala, pentru TVA in suma de s lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.