

DECIZIA nr. 638 din 08.08.2019 privind soluționarea
contestației formulate de **ABC - SM**,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG-.....2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. MBN_SAA....2019, înregistrată sub nr. MBR_REG-....2019 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din SM.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de ... și înregistrată la organul fiscal sub nr. MBN_REG-.... îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drbs/yyyy, comunicată prin poștă în data de ... conform extrasului track&trace și prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **X lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă ABC din SM.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drbs/yyyy, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins TVA în sumă de X lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din SM prin cererea cu nr. de referință, înregistrată sub nr. eeee/yyyy.

Pentru a lua această decizie organele fiscale au reținut că societatea nerezidentă a transmis o documentație conținând contracte, acorduri, referat, caiet de sarcini, situații de lucrări, din analiza cărora au concluzionat că societatea solicită rambursarea de TVA pentru servicii de consultanță facturate de societatea PSR SRL în baza unor contracte de detașare, dar care nu s-au concretizat și nu au o legătură directă și suficientă cu un bun imobil situat în România pentru a se încadra în excepția de la art. 133 alin. 4 lit. a din Codul fiscal. Pentru cele două facturi emise de prestator pentru întocmirea documentației de licitație, locul prestării serviciilor de consultanță prestate prin contracte de detașare în sensul aplicării TVA nu se află în România, ci în SM, motiv pentru TVA a fost facturată incorect și nu poate fi rambursată conform Codului fiscal.

II. Prin contestația formulată societatea nerezidentă ABC arată că în baza contractului contractul de servicii nr. cps/2010 au fost furnizate servicii de asistență tehnică pentru managementul proiectului și supervizarea lucrărilor - sistem integrat de gestionare a deșeurilor în județul Q, care implică mai multe activități, între care asistență tehnică pentru supervizarea lucrărilor pentru construirea stațiilor de transfer de deșeuri, sortare deșeuri, instalațiilor de compostare și a închiderii și a reabilitării tuturor spațiilor de depozitare identificate, supervizarea execuției lucrărilor incluse în proiect, recepția echipamentelor, realizarea probelor tehnologice și respectarea la terminarea lucrărilor, asistență tehnică pentru implementarea sistemului de management, pentru derularea

proceselor de achiziții publice și pentru implementarea strategiei de informare și conștientizare a publicului în legătură cu deșeurile municipale.

Acest contract a fost încheiat în urma licitației publice între Consiliul Județean Q și asocieria de tip consorțiu formată de PSR SRL din România în calitate de lider și BCC, actuala ABC din SM, căreia i se aplică dispozițiile art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, fapt constatat și de direcția de specialitate din MFP prin adresa nr. 422095/20.09.2013. Societatea din România și-a subcontractat o parte din sarcinile sale în cadrul asocierii către societatea OCR SRL în schimbul cedării unei cote de participării de 24,14% din cadrul asocierii, cotele de participare în cadrul asocierii fiind: PSR SRL 54,5%, ABC 21,34% și OCR SRL 24,14%. Serviciile efectuate au fost facturate clientului Consiliul Județean Q de către liderul asocierii.

În baza contractului de consorțiu ABC a pus la dispoziția asocierii, pentru ocuparea poziției de "lider de echipă" un angajat propriu (domnul ST), pe perioada de la demararea proiectului până la data de 29.06.2011. Ulterior, pentru perioadele 18.07.2011-16.02.2012 și 16.02.2012-30.06.2013 (extinsă prin act adițional) persoanele care au ocupat efectiv poziția de lider de echipă au fost puse la dispoziție de PSR SRL în baza unor contracte de transfer temporar (detașare) pentru doamna AF (59 zile lucrate) și domnul MG (pentru 354 zile lucrate). Serviciile prestate de PSR SRL în beneficiul ABC în baza contractelor de detașare nu constituie aport la asociere, ci reprezintă prestări de servicii cu plată în sensul art. 129 din Codul fiscal, fiind puse la dispoziția asocierii, fără plată, de către ABC, ca efort al său în cadrul asocierii conform prevederilor pct. 79¹ alin. (2) din Normele metodologice.

ABC susține că serviciile de punere a liderului de echipă sunt servicii legate de bunuri imobile din România și au o legătură directă cu acestea, în sensul jurisprudenței CJUE și art. 31a din Regulamentul nr. 282/2011 deoarece sunt derivate dintr-un bun imobil (activitatea de coordonare a depozitelor neconforme de la Q, L1, L2, L3, L8, L4, L5, L9, L7) și sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil (supervizarea operațiunilor de construcție a celor 4 stații de transfer din L5, L6, L7 și L9, a stației de sortare de la L6 și a celor două de compostare de la Q și L6).

Din interpretarea Comisiei Europene din Notele explicative (subpct. 167) aceste servicii de "închiriere de personal" au legătură cu bunurile imobile, în măsura în care prestatorul își asumă responsabilitatea privind lucrarea executată, iar prin prisma poziției de lider de echipă, atât persoana respectivă, cât și prestatoarea PSR SRL, care a pus la dispoziție ABC personalul în cauză, își asumă responsabilitatea privind calitatea lucrărilor efectuate în baza contractului încheiat de asociere cu beneficiarul Consiliul Județean Q. Prin cerințele instituite prin caietul de sarcini pentru ocuparea poziției de lider, prin activitățile asumate pentru activitatea liderului prin oferta tehnică prezentată de asociere, din care componenta 2, cea de supervizare a lucrărilor de închidere și ecologizare și de construire de bunuri imobile, are rol central în cadrul proiectului, lipsa centrelor de gestionare a deșeurilor nefăcând posibilă existența celorlalte componente ale proiectului.

Față de punctul de vedere al organelor fiscale, societatea nerezidentă susține că nu este vorba de servicii de consultanță, unde răspunderea asupra modului de implementare și a rezultatelor este limitată și nu poate fi atribuită persoanei care furnizează consultanță, având în vedere că PSR SRL a pus la dispoziția ABC personal, care a avut o răspundere directă în privința rezultatelor implementării proiectului. Organele fiscale nu au oferit niciun argument care să ducă la concluzia că serviciile nu au legătură directă cu un bun imobil, în condițiile în care centrele de gestiune a deșeurilor închise sau

construite se află pe teritoriul județului Q, iar proiectul coordonat de liderul de echipă a avut ca element central aceste centre de gestiune a deșeurilor.

În concluzie, societatea ABC susține că serviciile facturate de PSR SRL sunt servicii de punere la dispoziție de personal legate de bunuri imobile, cărora le sunt aplicabile prevederile art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal și au fost facturate corect cu TVA solicitată la rambursare.

În susținerea contestației societatea a prezentat o documentație conținând 26 de anexe, între care studiu de oportunitate, caietul de sarcini, oferta tehnică, contractul de servicii nr. cps/2010 cu trei acte adiționale, acordul de consorțiu, contractele de transfer temporar (detașare), situații de lucrări, planificarea resurselor umane, procese-verbale de recepție și imagini satelitare ale lucrărilor.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății nerezidente contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA pentru servicii de punere la dispoziție de personal constând în liderul echipei ce coordona activitățile de asistență tehnică pentru supervizarea lucrărilor de construire a noilor centre de gestiune a deșeurilor și de închidere a depozitelor de deșeuri neconforme din județul Q, pentru care prestatorul și-a asumat responsabilitatea profesională a calității serviciilor furnizate.

În fapt, prin cererea cu număr de referință, recepționată informatic și înregistrată de autoritățile fiscale române sub nr. eeee/yyyy societatea nerezidentă ABC din SM a solicitat rambursarea TVA în sumă de X lei înscrisă în două facturi emise de PSR SRL din România, respectiv:

-factura nr. fct1/tttt cu TVA în sumă de X1 lei pentru servicii de consultanță prestate prin contracte de detașare pentru doamna AF, global conform tabelului de calcul anexat în valoare de E1 euro fără TVA;

- factura nr. fct2/tttt cu TVA în sumă de X2 lei pentru servicii de consultanță prestate prin contracte de detașare pentru domnul MG, global conform tabelului de calcul anexat în valoare de E2 euro fără TVA.

Din referatul de analiză documentară întocmit de organele fiscale reiese că, la solicitarea acestora, societatea nerezidentă a transmis o documentație conținând contracte, acorduri, referat, caiet de sarcini, situații de lucrări etc. din care a reieșit că ABC a încheiat cu Consiliul Județean Q (beneficiarul final) un contract pentru implementarea proiectului "Sistem de management integrat al deșeurilor solide în județul Q", care a avut mai multe componente conform caietului de sarcini:

- achiziția de echipamente de colectare a deșeurilor și patru stații de transfer (L5, L6, L7 și L9);

- servicii de tratare a deșeurilor în instalații de sortare și compostare: construirea unei noi stații de sortare în zona L6-L9 și a două instalații de compostare în zona municipiului Q și zona L6-L9;

- închiderea a 10 depozite orășenești neconforme de deșeuri și a 113 spații de depozitare rurală;

- servicii de asistență tehnică de supervizare a lucrărilor de construcții.

Pentru realizarea proiectului Consiliul Județean Q a organizat o licitație publică, care a fost câștigată pe partea de servicii de asocierea de tip consorțiu între PSR SRL în calitate de lider și BCC, actuala ABC din SM, care s-a obligat să pună la dispoziția asocierii, pentru ocuparea poziției de "conducător de echipă", un angajat propriu.

În baza contractului/asocierii de consorțiu societatea nerezidentă a pus la dispoziția asocierii un angajat propriu (domnul ST), pe perioada de la demararea proiectului până la data de 29.06.2011. Ulterior, pentru perioadele 18.07.2011-16.02.2012 și 16.02.2012-30.06.2013 (extinsă prin act adițional) societatea nerezidentă a încheiat cu PSR SRL două contracte privind detașarea personalului, iar persoanele care au ocupat efectiv poziția de conducător de echipă (doamna AF și domnul MG) aveau ca sarcină coordonarea echipei de experți în ducerea la îndeplinire a sarcinilor contractuale.

Societatea nerezidentă ABC a solicitat rambursarea TVA pentru servicii de consultanță prestate în baza contractelor de detașare (unde sunt prevăzute onorarii și pentru costuri de cazare).

Organele fiscale au considerat că este vorba de un singur serviciu, unde costurile de cazare reprezintă cheltuieli accesorii pentru care nu se poate aplica structura de comisionar, și anume, servicii de consultanță prestate prin contracte de detașare, iar pentru facturile înscrise în lista operațiunilor emise de PSR SRL pentru întocmirea documentației de licitație, locul prestării serviciilor este locul unde persoana impozabilă care le primește își are sediul activității sale economice, adică în SM.

În concluzie, aceste operațiuni au fost considerate ca neimpozabile în România și, în consecință, facturate incorect, motiv pentru care organele fiscale au refuzat la rambursare TVA în sumă de X lei prin decizia de rambursare nr. drbs/yyyy.

În drept, în raport de data depunerii cererii, sunt incidente prevederile art. 302 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

Codul fiscal:

"Art. 302. - (1) În **conditiile stabilite prin normele metodologice**:

a) **persoana impozabilă** nestabilită în România, care este stabilită în alt stat membru, **neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea** taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]"

Norme metodologice:

"72. (1) În baza art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilită în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, **dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții**:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) **Nu se rambursează:**

a) **taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect;**

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 294, 295 și 296 din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agențiilor de turism, inclusiv turoperatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 311 din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 301 din Codul fiscal.

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă importurilor, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal.

(9) În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:

1. *combustibil;*

2. *închiriere de mijloace de transport;*

3. *cheltuieli legate de mijloace de transport (altele decât bunurile și serviciile prevăzute la codurile 1 și 2);*

4. *taxe rutiere de acces și taxa de utilizare a drumurilor;*

5. *cheltuieli de deplasare, de exemplu, cu taxiul sau cu mijloacele de transport public;*

6. *cazare;*

7. *servicii de catering și restaurant;*

8. *acces la târguri și expoziții;*

9. *cheltuieli pentru produse de lux, activități de divertisment și spectacole;*

10. *altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.*

(11) În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a

căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22).

(22) **În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire**, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original ori în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

(23) Informațiile solicitate în temeiul alin. (22) trebuie furnizate în termen de o lună de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel căruia îi este adresată.

(34) *Prevederile alin. (1) - (33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 275 din 20 octombrie 2010.*

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA facturată în România numai dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege. În acest scop, pentru a stabili dacă o cerere este sau nu justificată, organele fiscale competente au dreptul să solicite acestora orice informații sau documente, care trebuie prezentate și însoțite de traduceri certificate în limba română, în măsura în care acestea sunt întocmite într-o limbă străină.

Totodată, se reține că **potrivit pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE nu se rambursează "taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect"**. În acest sens, jurisprudența europeană în materie recunoaște că **taxa facturată din greșală beneficiarului nu poate face obiectul restituirii în temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE (care a fost înlocuită din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana căreia i-au fost prestate serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva furnizorului (a se vedea hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-35/05 Reemtsma).**

Rezultă, aşadar, că nu poate fi rambursată persoanelor impozabile stabilite în Uniunea Europeană taxa pe valoarea adăugată ce a fost facturată incorect, fie ca urmare a faptului că operaţiunile nu sunt impozabile în România, fie ca urmare a faptului că operaţiunile sunt scutite de TVA.

Astfel, în raport de data derulării operaţiunilor, de motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii şi de motivaţia societăţii contestatoare nerezidentă sunt incidente şi prevederile art. 126 şi art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

"Art. 126. – (1) Din punct de vedere al taxei sunt operaţiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:

a) operaţiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 şi 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acţionând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activităţile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)."

"Art. 133. – (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acţionează ca atare este locul unde respectiva persoană care primeşte serviciile îşi are stabilit sediul activităţii sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana îşi are sediul activităţii sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primeşte serviciile. În absenţa unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primeşte aceste servicii îşi are domiciliul stabil sau reşedinţa obişnuită.

(4) Prin excepţie de la prevederile alin. (2) şi (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) **locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experţi şi agenţi imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcţie similară, precum tabere de vacanţă sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire şi coordonare a lucrărilor de construcţii, precum serviciile prestate de arhitecţi şi de societăţile care asigură supravegherea pe şantier; "**

Referitor la prestările de servicii legate de bunurile imobile, pct. 14 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare la data operaţiunilor:

"14. (1) Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (4) din Codul fiscal fac excepţie de la regulile generale prevăzute la art. 133 alin. (2) şi (3) din Codul fiscal în ceea ce priveşte stabilirea locului prestării. Aceste servicii nu se declară în declaraţia recapitulativă menţionată la art. 156⁴ din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, şi nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor şi achiziţiilor intracomunitare de servicii.

(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil include acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri şi au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit.

a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau o parte a unei construcții care sunt alocate unei anumite parcele de teren, indiferent dacă construcția este ridicată ori nu;

b) furnizarea de servicii de supraveghere/securitate pe șantier;

c) construirea unei clădiri sau edificarea unei construcții, precum și lucrările de construcții și demolare efectuate asupra unei construcții ori asupra unor părți ale unei construcții;

d) lucrări asupra pământului, inclusiv servicii agricole, cum ar fi aratul, semănatul, irigatul și fertilizarea;

e) supravegherea și evaluarea riscurilor și integrității bunurilor imobile;[...].”

Totodată, conform art. 137 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal baza de impozitare a TVA cuprinde și ”cheltuielile accesorii”, la pct. 18 alin. (8) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 precizându-se că acestea **”nu reprezintă o tranzacție separată, ci sunt parte componentă a livrării/prestării de care sunt legate**, urmând aceleași reguli referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutiile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate”.

Față de dispozițiile legale anterior citate raportate la reținerile organelor fiscale și susținerile societății nerezidente rezultă că **pentru soluționarea cauzei esențială este stabilirea naturii serviciilor prestate și facturate de prestatorul român** întrucât dacă aceste servicii au natura unor servicii de consultanță atunci intră pe regula generală a stabilirii locului prestării conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, *nefiind impozabile în România*, iar societatea nerezidentă beneficiară nu poate solicita rambursarea taxei facturate incorect. În schimb, dacă aceste servicii sunt în legătură suficient de directă cu bunuri imobile, atunci locul prestării lor se stabilește pe baza excepției de la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, *fiind astfel impozabile în România*, situație în care facturarea serviciilor cu TVA este corectă iar societatea nerezidentă beneficiară poate solicita rambursarea TVA.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că între Consiliul Județean Q în calitate de achizitor/beneficiar și Asocieria PSR SRL & BCC în calitate de prestator a fost încheiat contractul de servicii nr. cps/2010 al cărui obiect a fost ”asistență tehnică pentru managementul proiectului și supervizarea lucrărilor ”sistem integrat de gestionare a deșeurilor în județul Q”.

Prin acest contract prestatorul s-a obligat să presteze următoarele servicii:

- acordarea de asistență tehnică pentru implementarea unui sistem eficient de management și supervizare a proiectului, care să țină seama de toate fazele unui proiect de investiții după aprobarea planului de investiții și obținerea finanțării;

- asistență tehnică pentru supervizarea lucrărilor, cu respectarea Legii 10/1995 privind calitatea în construcții, HG 766/1997, HG 925/1995 și alte reglementări în vigoare;

- sprijinirea și instuirea beneficiarului pentru elaborarea documentațiilor în vederea obținerii tuturor licențelor, aprobărilor și autorizațiilor de construire;

- asigurarea unor construcții și lucrări de înaltă calitate tehnică, tehnologică și încadrarea în valorile contractate și bugetate prin supervizarea execuției lucrărilor pe întreaga durată de execuție prin exercitarea obligațiilor și atribuțiilor stabilite de legislația în vigoare, cu personal profesionist, autorizat și cu mare experiență în implementarea proiectelor în infrastructura de mediu și în managementul deșeurilor;

- asigurarea recepției bunurilor și echipamentelor, realizarea probelor tehnologice și punerea în funcțiune a capacităților de producție, a recepției la terminarea lucrărilor a construcțiilor și liniilor tehnologice;

- asigurarea implementării optime a contractelor de lucrări prin asigurarea serviciilor de supervizare pentru toate lucrările care fac obiectul proiectului;

- asistență tehnică pentru definirea cerințelor, elaborarea documentațiilor de atribuire, derularea procedurilor de achiziție publică și semnarea contractelor de delegare a gestiunii serviciilor de colectare și transport a deșeurilor municipale, respectiv de operare a instalațiilor de gestionare a deșeurilor amenajate prin proiect (stații de compostare, sortare și transfer în localități din județul Q);

- asistență tehnică pentru dezvoltarea și implementarea strategiei de informare și conștientizare a publicului referitor la gestionarea deșeurilor municipale.

Formularul de ofertă, caietul de sarcini, experții principali - lista experților, bugetul și alocarea zilelor împreună cu alte documente fac parte din documentele contractului. Conform art. 16 din condițiile generale ale contractului prestatorul nu va efectua schimbări ale personalului aprobat fără acordul scris prealabil al achizitorului. În acest sens, la dosarul cauzei există actul adițional nr. ad1/2011 prin care părțile au convenit înlocuirea domnului ST, având calitatea de expert principal, lider de echipă-coordonator de echipă, nominalizat inițial în oferta tehnică întocmită conform cerințelor caietului de sarcini cu doamna AF având aceeași calitate. Prin actul adițional nr. ad2/2012 părțile au convenit înlocuirea doamnei cu domnul MG.

Valoarea totală a contractului este de V lei fără TVA, ajustabilă, cu o plată inițială și o plată finală de câte 10% din valoare și cu plăți intermediare trimestriale pe baza pontajelor aprobate de achizitor conform prevederilor din caietul de sarcini.

În oferta tehnică întocmită de asociere sunt detaliate activitățile specifice conform cerințelor caietului de sarcini, organizate în patru componente distincte, respectiv:

- *componenta 1:* suport în managementul proiectului pentru UIP din cadrul Consiliului Județean Q prin întărirea capacității manageriale a UIP, suport tehnic pentru UIP în vederea îndeplinirii atribuțiilor curente, instruirea personalului UIP, al ADI SIGD Q ;

- **componenta 2: supervizarea lucrărilor de construcție prin activități premergătoare începerii lucrărilor de construcție, mobilizarea pe șantier, activități în faza de construcție, activități în perioada de recepție la terminarea lucrărilor, activități în faza de post-construcție;**

- *componenta 3:* sprijin în procesul de achiziții prin sprijinirea UIP în vederea achiziției de bunuri, sprijinirea UIP pentru delegarea serviciului de colectare și transport deșeuri, sprijinirea UIP pentru selectarea operatorilor instalațiilor de gestiune a deșeurilor ;

- *componenta 4:* asistență tehnică pentru elaborarea și implementarea strategiei de informare și conștientizare a publicului referitoare la gestionarea deșeurilor prin pregătirea strategiei și implementarea acesteia.

Toate activitățile aferente celor 4 componente sunt detaliate în subactivități.

La dosarul cauzei se află procesul-verbal nr. 19359/28.12.2015 de recepție la terminarea lucrărilor pentru închiderea depozitelor neconforme în județul Q și procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 19573/30.12.2015 privind construcția stațiilor de transfer, stațiilor de compostare și instalațiilor de sortare a deșeurilor în județul Q, efectuate în baza autorizațiilor de construire nr. 14/04.11.2014 și nr. 02/06.03.2015 eliberate de Consiliul Județean Q.

În luna decembrie 2015 asocierea a emis raportul final - revizia 2 pentru asistența tehnică pentru managementul proiectului și supervizarea lucrărilor "Sistem

integrat de gestionare a deșeurilor în județul Q”, prezentat în anexa 21 la contestație. Din anexa 2 - raport financiar din cadrul raportului final reiese că au fost prestate 4.589 zile de asistență conform pontajelor aprobate, din care 459 zile pentru liderul de echipă (poz. 1 în graficul de resurse), 1.972 zile pentru experți principali interni pe termen lung (poz. 3-7 grafic resurse), 102 zile pentru experți principali interni pe termen scurt (poz. 2 grafic resurse), 771 zile pentru experți interni pe termen lung (poz. 8,10,11,12,14,15 și 16 din graficul de resurse) și 1.285 zile pentru experți interni pe termen scurt (poz. 9,13 și de la 17 la 24 din graficul de resurse). Totalul general al contractului este de H lei, din care H1 lei pentru cheltuielile cu personalul (detaliate pe categorii de personal, în funcție de numărul de zile și de tariful/costul zilnic) și H2 lei costuri incidentale.

Societatea a prezentat în anexa 25 - planificarea resurselor umane pentru proiect, din care rezultă un număr de 4.605 zile-om asistență, cu o diferență de 16 zile în plus pentru experții interni pe termen scurt. În anexa 20 a contestației au fost prezentate facturile cu TVA emise de PSR SRL - liderul asocierii către Consiliul Județean Q în baza contractului nr. cps/2010.

Între PSR SRL din România și BCC din Finland s-a încheiat în data de 02.08.2010 un acord de consorțiu, prin care s-a convenit furnizarea în comun de servicii mixte în cadrul proiectului de asistență tehnică pentru gestionarea proiectului și supervizarea lucrărilor pentru clientul Consiliul Județean Q, în care PSR SRL este partener principal, iar Outdoor Chanel SRL este subantreprenor pentru componenta 4. Partenerii împart intrările de informații (date) ale expertului pentru acest contract principal pe bază de onorariu în conformitate cu graficul efectivului de personal din oferta/propunerea tehnică, partea BCC fiind de P euro (21,34%) pentru 454 zile pentru conducătorul echipei.

Totodată, între **BCC din SM în calitate de client și PSR SRL în calitate de consultant au fost încheiate două contracte de transfer temporar (detășare) de personal** (unul nedatat și celălalt purtând nr. 2/2012) **prin care consultantul este angajat să furnizeze intrările de informații (date) în calitate de conducător de echipă/expert pentru doamna AF, respectiv pentru domnul MG în cadrul proiectului de asistență tehnică ce face obiectul contractului de asistență tehnică nr. cps/2010 încheiat cu Consiliul Județean Q.** Contractul este bazat pe onorarii de Ox euro/om/zi plus Oy euro/lună costuri de cazare.

Conform art. 4 din contract clientul angajează consultantul să furnizeze intrările de informații (date) specificate în art. 3 și anexa A din contract, iar consultantul este de acord ca expertul să furnizeze astfel de informații (date) cu profesionalism și competență, pe măsura celor mai bune abilități ale sale în conformitate cu cele mai înalte standarde de competență și integritate profesională și etică.

De asemenea, conform art. 10 din contract consultantul va respecta și se va conforma tuturor legilor și reglementărilor în vigoare și **va garanta că personalul său, subordonații lor și angajații lui locali respectă și se conformează reglementărilor și legilor; va asigura (despăgubi) clientul de orice pretenții și proceduri care rezultă din orice încălcare (violare) a acestor legi sau reglementări de către consultant, angajații săi subordonații săi; va furniza intrările de informații (date) prevăzute prin contract cu grija cuvenită, cu eficiență și diligență, în conformitate cu cea mai bună practică profesională; va respecta prevederile, data și datele ordinelor administrative și/sau anexele întocmite de autoritatea contractantă pe care le furnizează în cadrul acestui contract sau la intrările de informații (date) realizate de expert.**

Consultantul va acționa ca un consilier de încredere al clientului și **împreună cu personalul său, inclusiv expertul va păstra secretul profesional** pe durata contractului și după terminarea acestuia. Consultantul **va păstra (menține) o garanție**

(acoperire) de asigurare corespunzătoare de călătorie, de responsabilitate (despăgubire) profesională și răspundere (civică/publică și a patronului), așa cum s-a convenit cu clientul pentru perioada acestui contract și pentru o perioadă de un an după aceea. Răspunderea consultantului față de client care decurge din realizarea contractului, fie pentru încălcarea contractului, prejudiciu sau alt motiv, nu va depăși global totalul onorariilor consultantului în conformitate cu contractul, rămânând răspunzător pentru orice încălcare a obligațiilor sale.

Potrivit art. 16 din contract, acesta se reziliază mai devreme de data prevăzută pentru finalizare pentru mai multe motive, între care: dacă munca consultantului nu îndeplinește rezultatele solicitate și ieșirile (rezultatele) sperate ale proiectului ori dacă va fi incompetent, vinovat de gestiune (conduită) necorespunzătoare și/sau neglijență în furnizarea intrărilor de informații (date) specificate în art. 3 și anexa A la contract. În anexa A din contract se prevede obligația consultantului de a furniza intrările de informații (date) ale expertului pe bază de transfer temporar/detașare pentru a lucra sub conducerea directă și controlul clientului în vederea îndeplinirii rolului de conducător de echipă.

În baza acestor două contracte, PSR SRL din România în calitate de consultant a emis două facturi către ABC din SM - fosta BCC în calitate de client, și anume:

-factura nr. fct1/tttt cu TVA în sumă de X1 lei pentru servicii de consultanță prestate prin contracte de detașare pentru doamna AF, global conform tabelului de calcul anexat în valoare de E1 euro fără TVA (59 zile-om consultanță + costuri de cazare);

- factura nr. fct2/tttt cu TVA în sumă de X2 lei pentru servicii de consultanță prestate prin contracte de detașare pentru domnul MG, global conform tabelului de calcul anexat în valoare de E2 euro fără TVA (352 zile-om consultanță + costuri de cazare).

Din cele anterior prezentate reiese că este vorba de două categorii de servicii, respectiv, pe de o parte, serviciile prestate de asocieria PSR SRL & BCC către Consiliul Județean Q constând în **asistența tehnică din patru componente pentru managementul proiectului și supervizarea lucrărilor "Sistem integrat de gestionare a deșeurilor în județul Q"**, iar pe de altă parte din **servicii de punere la dispoziție de personal pentru poziția de lider de echipă** prestate de consultantul PSR SRL către BCC în considerarea contribuției pe care aceasta din urmă trebuia să o aducă în cadrul proiectului, **ambele având o legătură cu bunuri imobile situate în județul Q reprezentate de depozitele (gropile) de deșeuri neconforme și de stațiile de transfer, de compostare și de sortare a deșeurilor solide construite în cadrul proiectului manageriat.**

Deoarece normele metodologice date în aplicarea art. 133 din Codul fiscal, în vigoare în perioada prestării serviciilor nu conțin elemente suplimentare de natură să clarifice în ce constă legătura suficient de directă cu bunul imobil, va fi avută în vedere jurisprudența CJUE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile, obligatorie în ceea ce privește aplicarea legislației naționale în materie de TVA, precum și îndrumările din Notele explicative DG TAXUD la Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului ale cărui prevederi, deși au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2017, pot fi avute în vedere cu titlu orientativ pentru stabilirea naturii serviciilor, după cum se arată și în adresa Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale nr.2015. Totodată, jurisprudența CJUE va fi avută în vedere și în ceea ce privește stabilirea operațiunii principale și a celor accesorii, având în vedere că normele metodologice din acel moment nu conțineau precizări în acest sens.

Astfel, după cum reiese din hotărârile CJUE din cauzele C-166/05 Heger Rudi (pct. 23 și 24) și C-37/08 RCI Europe (pct. 36) nu orice prestare de servicii care prezintă o legătură oarecare cu un bun imobil este considerată drept prestare de servicii în legătură cu un bun imobil, ci numai acelea care **au o legătură suficient de directă cu bunul imobil**, cu alte cuvinte **este necesar să existe un "element de legătură fiscală"**, așa cum arată CJUE.

La art. 31a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013, care modifică Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor se prevede că serviciile sunt considerate ca având **o legătură suficient de directă cu bunul imobil** în următoarele cazuri:

- sunt derivate dintr-un **bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;**
- sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau **vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice** sau a statutului juridic al respectivului bun.

Pe de altă parte, conform jurisprudenței CJUE, în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceleiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă, cu luarea în considerare a tuturor împrejurărilor în care se desfășoară operațiunea respectivă, CJUE considerând că suntem în prezența unei **operațiuni (prestații) unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea caracter artificial** și ar altera funcționalitatea sistemului de TVA (hotărârile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 29, din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 pct. 22 și din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 17). În acest fel, *mai multe operațiuni distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate în mod separat, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente* (hotărârile din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 51, din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18 și din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 36). În această privință Curtea a considerat că suntem în prezența unei operațiuni unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de către persoana impozabilă **sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură operațiune economică indivizibilă**, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (hotărârile din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 pct. 23, din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 53, din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 19 și din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 37).

Analizând, de la caz la caz, elementele caracteristice ale operațiunilor, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a arătat că este vorba de o prestație unică în special în situația în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, pe când, invers, unul sau mai multe elemente trebuie să fie privite ca una sau mai multe prestații accesorii, în special atunci când ele **nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului** (hotărârile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 30, din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 18, din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 52 și din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18).

Curtea a stabilit că, pentru a determina dacă o persoană impozabilă livrează consumatorului, considerat ca un consumator mediu, mai multe prestații principale distincte sau o prestație unică, *trebuie identificate elementele caracteristice ale operațiunii respective și trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară aceasta* (hotărârile din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 17 și din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere Ltd, C-276/09 pct. 26). În cauzele examinate, **Curtea a reținut** în motivare *care este serviciul esențial furnizat clienților săi de un prestator și lipsa interesului autonom în legătură cu prestația accesorie din punctul de vedere al clienților* (hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere Ltd, C-276/09 pct. 27), **caracterul decisiv al prestației principale** (hotărârea din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 19), *conținutul contractului încheiat între părți* (hotărârile din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse LLP, C-392/11 pct. 23 și din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14 pct. 36), *obiectivul economic al operațiunii și interesul destinatarilor prestațiilor* (hotărârea din 8 decembrie 2016, Stock '94 Szolgáltató Zrt, C-208/15 pct. 29). De asemenea, în alte situații, Curtea a oferit elemente sau indicii de care să se poată țină seama în calificarea operațiunilor, în special când sunt furnizate împreună bunuri și servicii, cum ar fi: raportul dintre prețul bunului și cel al serviciilor furnizate (cauza C-111/05 pct. 37), importanța cantitativa și calitativa a prestării serviciilor în raport cu livrarea bunului (cauza C-111/05 pct. 38 și cauzele reunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09 pct. 62), **timpul necesar executării prestațiilor** (cauza C-88/09 pct. 32), gradul de complexitate al serviciilor furnizate (cauzele reunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09 pct. 68).

Aplicând cele de mai sus la speța dedusă soluționării, se reține că, în cazul serviciilor de asistență tehnică prestate de asocieria PSR SRL & BCC către Consiliul Județean Q, din documentația existentă la dosar reiese că aceasta privea 4 (patru) componente/grupe de activități, din care **numai componenta 2 poate fi considerată ca fiind în legătură cu un bun imobil întrucât se referă la supervizarea lucrărilor de construcție** prin activități premergătoare începerii lucrărilor de construcție, mobilizarea pe șantier, activități în faza de construcție, activități în perioada de recepție la terminarea lucrărilor și activități în faza de post-construcție pentru închiderea depozitelor de deșeuri neconforme și pentru construirea stațiilor de transfer, de compostare și de sortare a deșeurilor solide în diverse locații/localități din județul Q. **Celelalte trei componente** (suport în managementul proiectului pentru UIP, sprijinul UIP în achiziția de bunuri, pentru delegarea serviciului de colectare și transport deșeuri ori pentru selectarea operatorilor instalațiilor de gestiune a deșeurilor și asistența pentru campania de informare publică în materia gestionării deșeurilor municipale) **nu au legătură suficient de directă cu un bun imobil, în sensul jurisprudenței CJUE**, nefiind derivate dintr-un asemenea bun și neavând drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice ori statutului juridic al respectivului bun imobil.

Ținând cont de jurisprudența CJUE referitoare la stabilirea operațiunii principale **se constată că principala componentă, cu caracter decisiv, a activităților de asistență tehnică furnizate către Consiliul Județean Q este componenta 2 care vizează supervizarea lucrărilor de construcție** pentru închiderea depozitelor de deșeuri neconforme și pentru construirea stațiilor de transfer, de compostare și de sortare a deșeurilor solide **întrucât în lipsa construirii acestor centre de gestionare a deșeurilor celelalte componente ale serviciilor ar fi lipsite de substanță și nu ar mai avea obiect**. În acest sens pledează și faptul că din anexa referitoare la planificarea resurselor umane reiese că numărul zilelor de asistență prestate de ingineri (rezident, supervisor, de structuri, atașamentişti, instalații, topometrişti, asigurarea calității), expert tehnic - proiectant și

inspectori de șantier, direct implicați în supervizarea lucrărilor de construcții au însumat 3.224 zile din totalul de 4.605 zile centralizate, adică 70% din numărul total de zile de asistență tehnică.

În concluzie, serviciile de asistență tehnică prestate de asocieria PSR SRL & BCC către Consiliul Județean Q în baza contractului de servicii nr. cps/2010 al cărui obiect a fost "asistență tehnică pentru managementul proiectului și supervizarea lucrărilor "sistem integrat de gestionare a deșeurilor în județul Q" sunt servicii în legătură cu un bun imobil, pentru care locul prestării este în România, în conformitate cu prevederile art. 133 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În privința **serviciilor de punere la dispoziție de personal pentru poziția de lider de echipă** prestate de consultantul PSR SRL către BCC și pentru care au fost emise facturile cu TVA pentru care se solicită rambursarea, se rețin **notele explicative** date în aplicarea Regulamentului nr. 1042/2013, **disponibile și pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice**, la secțiunea InfoTVA/Informații utile TVA și care conțin numai îndrumări practice și neoficiale referitoare la modul în care ar trebui aplicată legislația Uniunii Europene, având la bază punctele de vedere ale Direcției Generale Impozitare și Uniune Vamală (și care pot fi aplicate și speței în discuție, chiar dacă Regulamentul a intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2017, întrucât se bazează pe bogata jurisprudență CJUE în materie – a se vedea numeroasele trimiteri la hotărârile CJUE din note).

La pg. 35/60 din aceste note explicative se arată că pentru a asigura un tratament TVA coerent al închirierii de echipamente și al contractării de personal, trebuie să fie aplicată aceeași logică în ambele ipoteze: **serviciul va fi considerat ca fiind legat de bunuri imobile numai dacă prestatorul care pune la dispoziție personalul își asumă responsabilitatea execuției lucrărilor**. În astfel de situații, prestatorul nu va oferi în realitate clientului său doar personal, ci își asumă, de asemenea, responsabilitatea pentru execuția și rezultatele lucrărilor de construcții, ceea ce echivalează cu prestarea de servicii de construcție, și anume prestarea unui serviciu legat de bunuri imobile.

Aplicând raționamentul prezentat în notele explicative, din contractele de transfer temporar (detașare) de personal reiese că prestatoarea PSR SRL (consultantul) s-a angajat că **garantează** furnizarea serviciilor, numite "intrări de informații (date)", cu grija cuvenită, cu eficiență și diligență, în conformitate cu cea mai bună practică profesională și că va păstra/menține o **garanție (acoperire) de responsabilitate (despăgubire) profesională**, iar în cazul în care munca consultantului nu îndeplinește rezultatele solicitate și ieșirile (rezultatele) sperate ale proiectului ori dacă (**<<expertul>>**) **va fi incompetent, vinovat** de gestiune (conduită) necorespunzătoare **și/sau neglijență** în furnizarea intrărilor de informații (date) contractul se reziliază mai devreme, **ceea ce denotă că prestatoarea și-a asumat responsabilitatea pentru serviciile de supervizare și coordonare a asistenței tehnice legate de bunurile imobile furnizate prin intermediul expertului său detașat temporar**.

În consecință, ținând cont de argumentația anterior prezentată și de documentele existente la dosarul contestației se constată că societatea nerezidentă ABC din SM a prezentat documente și explicații din care reiese că **serviciile de punere la dispoziție a liderului de echipă au o legătură suficient de directă cu bunurile imobile** reprezentate de depozitele de deșeurii și stațiile de transfer, de compostare și de sortare a deșeurilor solide situate în diverse locații/localități din județul Q, fiind impozabile în România.

Se reține că în acest sens s-au pronunțat și organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili prin adresa înregistrată sub nr. MBR_REG-....2019, unde se arată că din documentele suplimentare prezentate în susținerea contestației (oferta tehnică, raportul final, planificarea resurselor umane pentru asistența tehnică pe parcursul proiectului, procesele-verbale de recepție la terminarea lucrărilor) reiese faptul că punerea la dispoziție a liderului de echipă are o legătură directă cu bunurile imobile, relevante fiind responsabilitățile acestei persoane în cadrul proiectului conform ofertei tehnice prezentate. Totodată, se precizează că atribuțiile liderului de echipă au fost menționate și în situațiile de lucrări, ca parte componentă a implementării proiectului și, ca parte a serviciilor prestate, s-a asigurat și recepția lucrărilor efectiv executate de închidere a depozitelor de deșeuri neconforme și de construire a noilor centre de gestiune a deșeurilor.

Astfel, în raport de susținerile societății nerezidente contestatoare și documentația anexată contestației, de constatările mai sus prezentate și de analiza efectuată de organele fiscale emitente ale deciziei contestate prin referatul cauzei și prin adresa înregistrată sub nr. MBR_REG-....2019, care reliefează lipsa altor impedimente în privința îndeplinirii cerințelor *peremptorii și specifice rambursării de TVA* stabilite la pct. 72 din Normele metodologice, cu modificarea propriilor constatări din decizia inițială rezultă că societatea nerezidentă îndeplinește condițiile de rambursarea a TVA solicitată la rambursare în sumă de **X lei**, contestația urmând a fi admisă pentru această sumă, cu aplicarea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 279. – (1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 126 alin. (1) lit. b) și art. 133 alin. (2) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 14 alin. (1) și alin. (2) lit. b) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Admite contestația ABC din SM și anulează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drbs/yyyy pentru TVA solicitată la rambursare în sumă de **X lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.