ICCJ – TVA. Societate comercială cu obiect unic de activitate. Imposibilitatea dobândirii calității de persoană impozabilă cu regim mixt

Legislaţie relevantă:

Codul fiscal, art. 141 și art. 147

O societate care, potrivit legii este obligată să aibă un obiect unic de activitate, și care beneficiază în temeiul art. 141 din Codul fiscal, de scutire de TVA pentru operațiunile de interes general desfășurate, nu poate obține dreptul de deducere a TVA pentru achiziționarea unor bunuri utilizate în alt scop decât acela pentru care este autorizată, regimul fiscal mixt neoperând în această situație.

Decizia nr. 734 din 13 februarie 2013

Prin acțiunea înregistrată la 7 iunie 2010, reclamanta S.C. „MED" S.R.L. Galați a solicitat anularea deciziei de impunere nr. 140/16.02.2010 și a deciziei nr. 90/14.04.2010 întocmite de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Galați cu privire la TVA în sumă de 624.164 lei.

În motivarea acțiunii, reclamanta a susținut că în mod nelegal organul de inspecție fiscală nu i-a acordat drept de rambursare pentru TVA în sumă de 657.016,40 lei aferentă echipamentului medical „Sistem de imagistică prin Rezonanță Magnetică YY 1,5T", achiziționat în scopul încheierii după efectuarea operațiunilor de instalare și

efectuare a probelor către S.C. „R” S.R.L.

Reclamanta a considerat că organul fiscal a confundat activitatea referitoare la sănătatea umană, ca operațiune scutită și fără drept de deducere a taxei pe valoare adăugată, cu achiziția aparaturii necesare pentru desfășurarea acestei activități, care este o operațiune taxabilă.

2.Soluția instanței de fond

Curtea de Apel Galați – Secția de contencios administrativ și fiscal a pronunțat sentința nr. 336/26.10.2011, prin care a respins acțiunea ca nefondată, constatând legalitatea actelor administrativ – fiscale prin care nu s-a acordat reclamantei drept de rambursare pentru TVA în sumă de 624.164 lei.

Reținând că reclamanta are ca obiect de activitate furnizarea de servicii medicale, respectiv activități de radiodiagnostic și imagistică medicală, instanța de fond a constatat că aceasta, în calitate de cabinet medical cu personalitate juridică, trebuia să aibă un obiect unic de activitate, în conformitate cu dispozițiile art. 15 alin. 1 lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 124/1998 și Ordinului nr. 153/2003.

Cu toate acestea, s-a avut în vedere că, în perioada septembrie 2008 – martie 2009, reclamanta a închiriat echipamentul medical achiziționat în baza contractului de leasing financiar nr. 419/19.05.2008 unei alte societăți comerciale, având același sediu social și același administrator unic, deși închirierea bunului era interzisă fără acordul scris al finanțatorului.

Dat fiind că echipamentul medical achiziționat nu a fost folosit în vederea furnizării de servicii medicale, fiind închiriat în scopul obținerii de profit, instanța de fond a constatat că reclamanta nu poate beneficia de dreptul de

deducere a TVA aferentă în sumă de 657.016,40 lei, conform dispozițiilor art. 141 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003.

Împotriva acestei sentințe, a declarat recurs reclamanta S.C. „MED” S.R.L. Galați, solicitând ca, în temeiul dispozițiilor art. 304 pct. 7 și pct. 9 Cod procedură civilă, să fie modificată hotărârea atacată, în sensul admiterii acțiunii și anulării celor două decizii contestate.

Recurenta a susținut că hotărârea instanței de fond este netemeinică și nelegală, cuprinzând motive străine de natura pricinii, cum sunt cele referitoare la clauzele contractului de leasing, care a fost denunțat unilateral și reprezentând totodată o greșită aplicare a legii.

Recurenta a învederat că din anul 2007 a fost autorizată de Ministerul Sănătății să funcționeze ca societate comercială, având ca obiect principal de activitate „activități referitoare la sănătate umană” și ca activități secundare „activități de închiriere și leasing” și a fost înregistrată în scopuri TVA la Administrația Finanțelor Publice Galați, ceea ce dovedește că a dobândit dreptul de deducere a TVA prin efectul dispozițiilor art. 147 din Codul fiscal, aplicate de altfel de organele fiscale la acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziționării unui alt echipament medical prin raportul de inspecție fiscală din data de 6.05.2008.

În privința echipamentului medical pentru care a fost contestat în cauză dreptul de deducere a TVA aferentă, s-a arătat că dreptul de proprietate a fost dobândit la data de 10 martie 2009 (când s-a achitat prețul cu creditul obținut în baza contractului de credit nr. 21/2009 încheiat cu Banca Transilvania), iar nu prin contractul de leasing financiar, denunțat unilateral la

5.11.2008 de către finanțator S.C. „M Leasing IFN” S.A.

Recurenta a precizat că, anterior denunțării contractului de leasing financiar și dobândirii dreptului de proprietate prin plata prețului, echipamentul medical a fost închiriat în baza contractului nr. 23/1.09.2008 încheiat cu S.C. „R” S.R.L., astfel că este evident că bunul nu a fost achiziționat în scopul prestării de servicii medicale, ci pentru realizarea celuilalt obiect de activitate „închirieri echipamente medicale și operațiuni de leasing”, ca operațiune taxabilă.

Fiind o persoană impozabilă cu regim mixt în sensul dispozițiilor art. 147 alin. 1 din Codul fiscal recurenta a arătat că avea dreptul să deducă TVA pentru bunurile achiziționate în scopul desfășurării operațiunilor taxabile, fapt confirmat de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de legislație în domeniul TVA prin adresa nr. 341278/11.01.2010.

Referitor la posibilitatea de a solicita anularea înregistrării sale în scopuri de TVA, recurenta a învederat că această posibilitatea a fost recunoscută persoanelor impozabile numai prin dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 109/2009, în vigoare de la data de 13.10.2009 și numai dacă încetează desfășurarea de operațiuni care dau drept de deducere, ceea ce în cazul său nu s-a realizat, astfel că, singura în măsură să dispună anularea înregistrării ca plătitor de TVA era intimata.

Din acest motiv, recurenta a considerat că intimata a invocat propria culpă în argumentarea deciziei de respingere a cererii de rambursare a TVA, susținând că societatea a fost greșit înregistratată ca plătitor de TVA și că aceasta avea obligația de a solicita anularea înregistrării.

Considerentele Înaltei Curți asupra recursului:

Recurenta S.C. „MED” S.R.L. Galați a fost autorizată de Ministerul Sănătății să desfășoare activități medicale (de radiodiagnostic și imagistică medicală, tomografie computerizată, rezonanță magnetică nucleară) și a fost înregistrată în scopuri de TVA din data de 4 iulie 2007 la Administrația Finanțelor Publice Galați.

În perioada septembrie 2008 – martie 2009, recurenta a închiriat echipamentul medical „Sistem de imagistică prin rezonanță magnetică tip A 1,5 T” în baza contractului nr. 23/1.09.2008 încheiat cu S.C. „R” S.R.L, având același sediu social și același administrator.

Închirierea astfel efectuată reprezintă o operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pentru care organele de inspecție fiscală au aplicat corect dispozițiile art. 147^3 alin. 9 din Codul fiscal și nu au acordat drept de rambursare pentru TVA în sumă de 626.164 lei, aferentă achiziționării echipamentului medical închiriat, deoarece recurenta cunoștea că achizițiile efectuate sunt destinate realizării de servicii medicale, care sunt operațiuni scutite fără drept de deducere conform prevederilor art. 141 alin. 1 lit. a din Codul fiscal.

Reglementarea susmențională prevede expres că sunt operațiuni de interes general scutite de taxă activitățile reprezentând spitalizarea ,îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum:spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități.

Fiind autorizată să funcționeze ca unitate medico – sanitară cu personalitate juridică , recurenta nu avea dreptul să realizeze operațiuni de închiriere a echipamentului medical față de dispozițiile art. 15 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 124/1998, republicată, care prevăd că, unitățile medico-sanitare cu personalitate juridică, înființate potrivit Legii nr. 31/1990, trebuie să aibă obiect de activitate unic, constând în furnizarea de servicii medicale, cu sau fără activități conexe acestora.

În consecință, activitatea pentru care a fost autorizată societatea recurentă constă în operațiuni scutite fără drept de deducere, iar realizarea unor operațiuni taxabile, cu încălcarea normelor imperative menționate anterior, nu poate determina aplicarea unui alt regim fiscal și implicit, recunoașterea dreptului la deducere pentru TVA aferentă achiziționării bunurilor utilizate în alt scop decât acela de furnizare a serviciilor medicale.

Apărarea recurentei că este persoană impozabilă cu regim mixt, în sensul dispozițiilor art. 147 alin. 1 din Codul fiscal a fost formulată numai în recurs și se dovedește a fi neîntemeiată, întrucât autorizarea ca unitate medico – sanitară în condițiile Ordonanței Guvernului nr. 124/1998 exclude realizarea altui obiect de activitate decât furnizarea de servicii medicale, iar evidența contabilă a societății nu cuprinde înregistrări specifice acestui regim mixt de taxare.

Cum recurenta a fost autorizată pentru realizarea de operațiuni scutite fără drept de deducere, se constată că este lipsită de relevanță în cauză modalitatea de achiziționare a echipamentului închiriat, esențial fiind scopul achiziției și anume, închirierea, ca operațiune taxabilă.

Din acest motiv, vor fi respinse ca nefondate criticile

aduse în recurs situației de fapt avută în vedere de prima instanță cu privire la data și modul de dobândire de către recurentă a dreptului de proprietate asupra echipamentului medical închiriat în baza contractului nr. 23/1.09.2008 încheiat cu S.C. „R” S.R.L.

Astfel, nu pot fi reținute în soluționarea cauzei susținerile din recurs privind denunțarea unilaterală la 5.11.200 a contractului de leasing financiar nr. 419/19 mai 2008 și plata echipamentului medical cu creditul obținut în baza contractului nr. 21/5 martie 2009 încheiat cu Banca X.

De asemenea, se dovedesc a fi nefondate susținerile recurentei privind înregistrarea sa greșită la 4.07.2007 ca plătitor de TVA și obligația intimatei de a anula din oficiu această înregistrare, întrucât s-a confirmat prin memoriul de recurs că, potrivit dispozițiilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 109/2009, radierea din evidența plătitorilor de TVA este condiționată de încetarea desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA sau de încetarea a activității economice.

Nefiind îndeplinită această condiție, care depinde exclusiv de activitatea societății și de voința asociaților săi, s-a invocat fără temei culpa autorității intimate în efectuarea și în menținerea înregistrării recurentei ca plătitor de TVA.

Adresa nr. 341278/11.01.2010 emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de legislație în domeniul TVA cuprinde opinii cu privire la modul de stabilire a TVA în mai multe ipoteze juridice, dar nu poate fi avută în vedere la soluționarea cauzei, întrucât nu se referă la situația concretă constatată prin cele două decizii deduse judecății și nu are valoarea juridică a unei norme, opozabilă tuturor părților din raportul juridic fiscal.

Pentru considerentele care au fost expuse, constatând că nu există motive de casare sau de modificare a hotărârii pronunțate de instanța de fond, Înalta Curte a respins recursul ca nefondat.