

ROMANIA
CURTEA DE APEL CLUJ
SECȚIA A II-A CIVILĂ,
DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Dosar nr. [REDACTAT]



DECIZIA CIVILĂ Nr. 577/2012

Ședința publică de la 25 Ianuarie 2012

Instanța constituită din:

PREȘEDINTE
JUDECĂTOR
JUDECĂTOR
GREFIER

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamantul
PRIN REPREZENTANT
împotriva sentinței civile nr. 349 din 08.04.2011, pronunțată în dosarul nr.
[REDACTAT] al Tribunalului Bistrița-Năsăud, în contradictoriu cu pârâta
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI BISTRITĂ-
NĂSĂUD, având ca obiect – contestație act administrativ fiscal.

Prin Serviciul Registratură, la data de 23.01.2012 recurentul-
reclamant a depus la dosarul cauzei concluzii scrise.

Mersul dezbaterilor, susținerile și concluziile părților au fost
consemnate în încheierea de ședință din data de 18 ianuarie 2012, încheiere
ce face parte integrantă din prezenta hotărâre.

INSTANȚA

Din examinarea actelor dosarului constată următoarele:

Prin sentința civilă nr.349 pronunțată la data de 08.04.2011 în dosar
nr. [REDACTAT] al Tribunalului Bistrița Năsăud a fost respinsă ca
nefondată acțiunea formulată de reclamantul
în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor
Publice Bistrița-Năsăud.

Pentru a dispune astfel instanța a reținut că temeiul calculării
impozitului suplimentar pe venit și a obligațiilor accesorii rezidă în
prevederile art.48 alin.2 lit.c Cod fiscal text de lege a cărei aplicabilitate este
contestată de reclamantă, aceasta apreciind că, fiind vorba în cauză despre
transmiterea dreptului de proprietate asupra patrimoniului de afecțatune
profesională prin moștenire legală, devin incidente prevederile art. 42 lit. j
din Codul fiscal, potrivit cu care sumele sau bunurile primite cu titlu de
moștenire ori donație reprezintă venituri neimpozabile.

Prevederile legale de care se prevalează organul fiscal (art. 48 alin. 2
lit. c) menționează ca o componentă a venitului brut (pe baza căruia, prin
scăderea cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, se
determină venitul net rezultat din activități independente, cum este și cazul
profesiilor medicale la care trimite art. 46 alin. 3 C.fiscal) „câștigurile din
transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate
independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea
definitivă a activității (...)”.

În cauză se impune sublinierea faptului că în ceea ce privește
conceptul de praxis de medicină de familie, acesta este definit de prevederile

art. 60 lit. i din Legea nr. 95/2006 și art. 1 din Ordinul M.S. nr. 1322 din 02.11.2006 ca reunind trei componente: patrimoniul de afectatiune profesională, infrastructura cabinetului și clientela.

Același ordin, reglementând criteriile și metodologia de preluare a activității unui praxis existent, prevede la art. 5 în mod expres faptul că „obiectul preluării activității unui praxis îl reprezintă patrimoniul de afectatiune profesională”, modalitățile de preluare fiind enumerate la lit. a – e.

În privința situației juridice a elementelor ce compun infrastructura și care se poate afla în proprietatea sau folosința medicului, relevante sunt prevederile art. 3 și art. 8 lit. b din menționatul ordin.

În cazul particular al decesului titularului cabinetului cu un singur medic, preluarea activității se realizează în condițiile prevăzute de art. 17 din ordin, în cauza de față această preluare având loc în conformitate cu ipoteza legală prevăzută la lit. b, respectiv prin angajarea unui medic de familie înlocuitor, ulterior preluarea definitivându-se în termenul de 1 an prevăzut de aceleași prevederi, prin vânzarea activității praxisului în beneficiul dr. , conform art. 5 lit. a din Ordinul 1322/2006, cu îndeplinirea condițiilor prevăzute la titlul III din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății.

În ceea ce privește incidența prevederilor art. 42 lit. j Cod fiscal, instanța apreciază că nu poate fi acreditată teza avansată de reclamantă, argumentelor prezentate în cererea de chemare în judecată și ulterior în răspunsul la întâmpinare opunându-li-se cele decurgând din prevederile legale speciale, derogatorii de la dreptul comun, edictate în privința activității praxisului medical.

În acest sens, dreptul comun în materie de succesiune al cărei sediu se regăsește în prevederile cuprinse în Cartea III, Titlul I din Codul civil, consacră transmiterea *mortis causa* a patrimoniului unei persoane fizice, succesiunea deschizându-se prin moartea acesteia.

Activitatea medicală și activitatea praxisului sunt noțiuni ce nu pot fi confundate cu patrimoniul persoanei fizice . Totodată, prevederile art. 60 alin. 1 lit. h din Legea nr. 95/2006 definesc patrimoniul de afectatiune profesională (care face obiectul preluării conform art. 5 din Ordinul 1322/2006) ca o fracțiune distinctă a patrimoniului medicului, separată de gajul general al creditorilor acestuia.

Așadar, nu se poate susține cu temei faptul că, urmare a decesului medicului titular al cabinetului de medicină de familie, în privința patrimoniului de afectatiune profesională ce formează obiectul preluării activității praxisului de medicină în condițiile capitolului 3 din Legea nr. 95/2006 și a prevederilor Ordinului 1322/2006, operează o transmisiune în condițiile prevederilor codului civil. Dimpotrivă, preluarea praxisului se realizează în condițiile specifice prevăzute de normele legale speciale mai sus menționate, în speță această preluare realizându-se în două etape, respectiv prin angajarea temporară a unui medic de familie, iar ulterior prin vânzarea activității praxisului.

În acest context factual și reglementar, în mod corect s-a apreciat de către organul fiscal că are caracter de venit brut al Cabinetului Medical Individua în condițiile art. 48 alin. 2 lit. c din Codul fiscal, prețul obținut din transferul, prin vânzare, ulterior încetării activității independente (în speță cauza încetării corespunzând ipotezei legale prevăzute de art. art. 4 lit. b din Ordinul 1322/2006) a activității praxisului

medical. Această operațiune ce materializează faptul preluării nu poate fi calificată, în baza nici unui text de lege, drept o transmitere a unor sume sau bunuri cu titlu de moștenire ori donație și prin urmare nu poate constitui venit neimpozabil în accepțiunea prevederilor art. 42 lit. j din Codul fiscal, dimpotrivă, subsumându-se categoriei veniturilor supuse impozitului pe venit conform prevederilor art. 41 lit. a din Codul fiscal.

În privința celui de-al doilea motiv de nelegalitate invocat în cauză, instanța constată că nici acesta nu este întemeiat.

Astfel, prevederile art. 48 alin. 4 Cod fiscal stabilesc condițiile în care cheltuielile aferente veniturilor (și care se scad din venitul brut pentru a se determina quantumul venitului net conform alin. 1 al aceluiași text de lege) sunt deductibile.

Or, în cauză, așa cum rezultă din documentația care a stat la baza întocmirii raportului de inspecție fiscală din data de 09.11.2009, depusă în dosar, rezultă că toate cheltuielile evidențiate în registrul jurnal de încasări și plăți au fost considerate de către organul de inspecție cheltuieli deductibile.


Așa cum rezultă din registrul jurnal de încasări, bunurile vândute sunt înregistrate integral la coloana plăți, iar valoarea acestora pentru bunurile deținute în cotă parte a fost recuperată de ceilalți coproprietari și evidențiată la coloana încasări a Registrului jurnal de încasări și plăți. În ce privește suma de lei, reprezentând cheltuieli notariale, aceasta sumă nu a fost înregistrată ca și cheltuielă până la data de 31.05.2007, dată până la care s-a efectuat verificarea.

Împotriva soluției arătate a declarat recurs reclamantul solicitând admiterea acestuia și modificarea hotărârii în sensul admiterii acțiunii și anulării deciziei cu consecința anulării actelor administrativ fiscale.

În susținerea celor solicitate se arată că în mod greșit instanța a reținut dispozițiile legale deoarece dispozițiile art.46 alin. 1 și 3 C.fiscal fac referire la veniturile obținute de medicii de familie din activitatea desfășurată. Or în speță nu este vorba despre venituri obținute de medic din desfășurarea activității ci este vorba de situația înstrăinării praxisului de medicină de familie de către moștenitor în conformitate cu art.5 lit.a din OMS 1322/2.11.2006 privind aplicarea normelor de stabilire a criteriilor și metodologiei de prelucrare a activității de praxis iar situația arătată este doar una dintre ipotezele prevăzute de ordinul menționat. Prevederile speciale din materie respectiv dispozițiile ordinului nu contravin dispozițiilor codului civil în materie de succesiune nu interzic aplicarea acestor prevederi ci reglementează situația încetării activității unui medic respectiv procedura de prelucrare a praxisului medical.

Regimul praxisului de familie potrivit ordinului reunește : patrimoniu de afecțiune profesională, infrastructura cabinetului și clientela reprezentată de pacienți și alți beneficiari ai serviciilor aferente de cabinet. Potrivit aceluiași act normativ infrastructura praxisului este reprezentată de spațiile în care se desfășoară activitatea cabinetului cu anexele și sistemul aferent acestora putând fi deținut de medic sau de cabinet ori se pot afla în folosința medicului. Astfel infrastructura praxisului poate fi în proprietatea medicului însă patrimoniu de afecțiune profesională este proprietatea medicului.

Potrivit art.4 din același act normativ încetarea activității unui medic care practică independent într-un cabinet are loc și prin deces, iar conform art.5 obiectul preluării unui praxis îl reprezintă patrimoniul de afecțiune profesională, care poate fi deținut exclusiv de medic.



În caz de încetare a activității, medicul poate opta pentru una din modalitățile prevăzute la art.5, inclusiv prin vânzare, iar conform art.9 celelalte elemente care exced infrastructurii pot face obiectul unei modalități legale de transmitere.

Pe de altă parte, conform art.17 lit.b din OMPS nr.1322/2006 în cazul decesului titularului cabinetului cu un singur medic preluarea activității se face în următoarele condiții; dacă moștenitorii legali nu îndeplinesc condițiile de la art.6 pot decide în conformitate cu art.5 asupra modalității de preluare a activității de către un medic de familie care îndeplinește condițiile prev. la art.6 sau pot decide, cel puțin angajarea unui medic pentru o perioadă determinată.

Condițiile prev. de art.6 (nefiind licențiată în medicină) nu le îndeplinește iar tranzacția de vânzare-cumpărare a praxisului a fost realizată între persoane fizice distincte; tranzacția nu are legătură cu veniturile realizate de Cabinetul medical individual.

Totodată arată recurenta că în mod greșit s-a apreciat și reținut că prin vânzare cabinetul a realizat venituri brute după încetarea activității iar prețul a fost impozitat întrucât praxisul de medicină de familie nu a trecut în patrimoniu personal al contribuabilului CMI ci a fost moștenit de succesori iar venitul obținut de moștenitor nu este supus impozitului prevăzut de codul fiscal. Potrivit dispozițiilor art.42 lit.j C.fiscal în intelesul impozitului pe venit ,sumele și bunurile primite cu titlu de moștenire ori donație nu sunt venituri impozabile. Astfel suma obținută din vânzarea patrimoniului în discuție moștenit este un venit personal ce nu face obiectul impozitării.

Pe de altă parte se arată că chiar în ipoteza în care activele și patrimoniu de afecțiune să fi fost vândute în numele cabinetului, venitul realizat ar fi un venit brut ca și element de calcul al venitului net impozabil. Astfel pentru calculul venitului net din venitul brut se scad cheltuielile deductibile (să fie efectuate în scopul realizării venitului ,să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar și să respecte prevederile privind amortizarea.

Potrivit registrului inventar al cabinetului bunurile care au făcut obiectul vânzării nu erau amortizate. În altă ordine de idei se arată eventualul preț de vânzare se poate estima ca fiind diferența dintre prețul de vânzare și amortizare adică lei însă această sumă este venit ce nu se impozitează deoarece legislația fiscală nu reflectează impozitarea veniturilor realizate din vânzarea bunurilor mobile sau drepturi deținute cu titlu personal.

Răspunzând celor invocate prin întâmpinare Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a solicitat instanței să respingă recursul în considerarea că din dispozițiile ce reglementează modul de preluare a unui praxis existent de medicină de familie deși nu se prevede expres rezultă că și clientela component a praxisului poate face obiectul unei modalități legale de transmitere, Veniturile obținute de medicii de familie din activitatea desfășurată se încadrează în categoria veniturilor din activități independente conform art.46 alin.1 și 3 din Legea nr.571/2003, venituri ce sunt supuse potrivit art.41 lit.a din același act normativ impozitului pe venit. În cauza veniturilor obținute ca urmare a înstrăinării praxisului de medicină de familie fac parte din categoria veniturilor brute obținute din activități independente potrivit art.48 alin.2 lit.c Cod fiscal unde se prevede că veniturile obținute din transferul activelor din patrimoniul afacerii utilizate

într-o activitatea independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității constituie venit brut.

Analizând recursul declarat Curtea reține următoarele:

În urma controlului efectuat reținând că s-au realizat venituri din transferul activelor din patrimoniu afacerii utilizate într-o activitate independentă (respectiv al vânzării praxisului de medicină de familie) organul fiscal a stabilit în sarcina recurentei obligația suplimentară constând în impozit pe profit și majorări.

Cele reținute au fost contestate recurenta susținând că patrimoniu de afecțiune profesională este proprietatea medicului, un drept patrimonial al acestuia ce poate fi transmis prin moștenire iar sumele primite de moștenitor nu sunt impozabile.

Sușinerile nu pot fi primite întrucât fiind vorba de cabinet medical acesta cade sub incidența legilor speciale atât în ceea ce privește procedura de preluare, încetare transmitere a cabinetului / praxisului de medicină de familie cât și a obligațiilor fiscale.

Codul fiscal prin dispozițiile sale stabilește categoriile de venituri supuse impozitului pe venit dintre acestea făcând parte și veniturile din activități independente definite conform art.46 în care sunt incluse veniturile din profesii liberare precum și venituri din alte surse definite potrivit art.78.

Același act normativ prin art.48 alin.1 lit.c stabilește că în veniturile brute din activități independente intră și „câștigurile din transferul activelor din patrimoniu afacerii utilizate într-o activitatea independentă inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității.

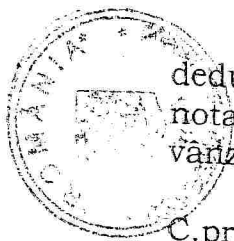
Cu alte cuvinte veniturile obținute în activitatea independentă inclusiv medicală, venituri din vânzarea patrimoniului sau bunurilor rămase după încetarea activității sunt supuse impozitului. Sub aspectul activității medicale Legea nr.95/2006 și Ordinul 1322/2006 prevad că praxisul de medicină de familie reunește trei componente: patrimoniul de afecțiune profesională (adică totalitatea bunurilor, drepturilor și obligațiilor medicului afectate scopului profesiei sale constituite ca o fracțiune distinctă a patrimoniului medicului); infrastructura cabinetului aflat în proprietatea sau folosința medicului; clientela (lista pacienților).

Tot astfel prevad actele normative menționate că preluarea activității unui praxis existent se face prin vânzare, obiectul preluării reprezentând-ul patrimoniu de afecțiune.

Aceste componente ale praxisului de medicină, ale activității așa cum reiese din norme intră în proprietatea cabinetului medical și nu a persoanei fizice – medic. Prin urmare elementele componente praxisului neintrând în patrimoniu persoanei fizice transmiterea patrimoniului de afecțiune nu intră în categoria transmisiunilor instituite de codul civil. Ca atare prețul obținut din vânzare ulterior încetării activității intră în categoria veniturilor supuse impozitului în contextul normelor speciale mai sus enunțate iar din această perspectivă soluția primei instanțe nu poate fi considerată greșită.

Se susține însă de recurentă că în cazul în care se acceptă ca activele, patrimoniu de afecțiune ca și componente ale praxisului de medicină au fost vândute în numele cabinetului medical pentru stabilirea obligației suplimentar a impozitului pe venit era necesar a se reține că bunurile nu au fost amortizate, că au fost efectuate cheltuieli notariale astfel că acestea erau cheltuieli deductibile.

Sușinerile nu pot fi reținute întrucât deductibilitatea se raportează la ~~cheltuielii~~ înscrise în evidențele contabile existente la momentul verificărilor,



deducerea fiind astfel reținută de organele de control. În plus cheltuielile notariale în lipsa unor chitanțe care să dovedească că au fost făcute de vânzător nu pot fi considerate ca deductibile.

Așadar constatând că nu sunt motive neîntemeiate în baza art.312 C.pr.civ. coroborat cu art.20 din Legea nr.554/2004 Curtea va da o soluție de respingere a recursului declarat.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de CMI
BISTRIȚA PRIN REPREZENTANT împotriva sentinței civile
nr. 349 din 08.04.2011, pronunțată în dosarul nr. al
Tribunalului Bistrița-Năsăud pe care o menține în întregime.
Decizia este irevocabilă.
Pronunțată în ședința publică din 25 ianuarie 2012.

PRESEDINTE

JUDECĂTORI

GREFIER

Red.F.T./S.M.D.
2 ex./13.02.2012
Jud.5

CONFORM CU
ORIGINALUL