



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor**

Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DOSAR NR. 11/2010

DECIZIA NR. 9/17.02.2010

privind soluționarea contestației depuse de **C.M.I. NVM** din B., Str. A.P., Nr....,
Bl. ..., Sc. ..., Ap. ... înregistrată la D.G.F.P. Bistrița - Năsăud sub
nr...../06.01.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița - Năsăud, a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin adresa nr. ../06.01.2010, în legătură cu contestația depusă de **C.M.I NVM** din B.

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr..../09.11.2009 (filele nr.28-30) întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, act prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale în sumă totală de**lei** de natura impozitului pe venit din activități independente pentru anul 2007 în cuantum de ...**lei**, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de **lei**.

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală ® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să soluționeze cauza.

Prin adresa nr. ../25.01.2010 (fila nr. 41) s-a solicitat petentei transmiterea copiilor lizibile după Registrul jurnal de încasări și plăți aferente anilor 2006-2007, petenta dând curs celor solicitate, prin depunerea documentelor cu adresa nr./08.02.2010.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosar, rezultă următoarele :

I. Prin Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr..../09.11.2009 (filele 13-24) care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, au stabilit suplimentar obligații în cuantum de ... lei, reprezentând impozit pe venit pentru anul 2007, precum și majorări de întârziere în cuantum de lei.

Perioada supusă verificării este 01.01.2004-31.05.2007, obiectivul fiind de inspecție fiscală generală.

Diferențele suplimentare precum și cauzele care au stat la baza stabilirii lor, conform Raportului de inspecție fiscală, sunt redate în cele ce urmează:

În fapt, la data de 21.05.2007, d-na NA, moștenitoarea defunctului NVM, a vândut activitatea praxisului de medicină de familie precum și bunuri mobile necesare exercitării profesiei, prețul de vânzare fiind delei, așa cum rezultă din contractul de vânzare-cumpărare încheiat sub numărul .../21.05.2007(filele nr. 8-11). În opinia d-nei NA, veniturile realizate din vânzarea praxisului nu sunt definite explicit în Codul fiscal, motiv pentru care nu au fost declarate ca și venituri brute ale cabinetului de medicină de familie.

În referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează că bunurile înregistrate în Registrul inventar de natura obiectelor de inventar și a mijloacelor fixe în valoare de lei au fost achiziționate în comun cu alte cabinete care își desfășoară activitatea în același corp de clădire.

Referitor la cheltuielile de natură notarială în sumă de ... lei , pe care petenta le apreciază ca fiind deductibile fiscal, organele de control precizează că nu s-au constatat cheltuieli nedeductibile, iar dacă aceste cheltuieli au fost înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți au fost acceptate ca și cheltuieli deductibile fiscal.

În concluzie, organele de control opinează că activitatea desfășurată de medicii de familie face obiectul impozitului pe venit, conform art. 41 lit. a) din Codul fiscal, obținând venituri din activități independente definite de art. 46 alin. (1) și (3) din același Cod.

În cazul încetării definitive a activității, în conformitate cu art. **48 alin. (2) lit. c)** din Codul fiscal, veniturile obținute din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, constituie venit brut. Așadar, venitul obținut din vânzarea de către moștenitoare (certificat de calitate de legatar nr. 01/2007- fila nr. 12), conform art. 4 din Ordinul M.P.S. nr.1322/2006, cu respectarea art. 5 din același ordin, constituie venit impozabil din transferul activelor din patrimoniul afacerii. De altfel și **pct. 36** din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, învederează că, bunurile care trec din patrimoniul afacerii în patrimoniul personal al contribuabilului, din punct de vedere fiscal, se consideră o înstrăinare, iar suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut al afacerii. Evaluarea se face la prețurile practicate de piață sau stabilite prin expertiza tehnică,

pentru cazul în speță, fiind luat în considerare prețul înscris în contractul de vânzare cumpărare.

De asemenea, se invocă și art. 25 alin. (2) din OG.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în virtutea căruia în cazul în care obligațiile nu au fost îndeplinite de către debitori, devin debitori, moștenitorii care au acceptat succesiunea contribuabilului debitor, fapt pentru care organele de control au calculat în sarcina moștenitoarei NA un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii în cuantum de lei aferent venitului obținut din vânzarea praxisului.

II. Împotriva deciziei de impunere nr..../09.11.2009 (filele nr.28-30) petenta depune contestația înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../21.12.2009 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr.din aceeași dată (filele nr. 32-35), solicitând admiterea contestației și desființarea actului administrativ atacat, ca netemeinic și nelegal și, pe cale de consecință, anularea obligației suplimentare de plată constând în impozit pe venit în sumă de **.... lei** și accesorii aferente în sumă de **.... lei**.

Motivele care au stat la baza cererii formulate de petentă, rezidă în următoarele:

Neamțiu Valer Maximilian a deținut, până la data decesului, 18.12.2006, un cabinet medical individual prin care și-a desfășurat activitatea de medicină de familie în baza C.U.I nr.

După deces, întreg patrimoniul cabinetului a fost preluat de d-na NA, în calitate de moștenitoare legală unică, activitatea continuând prin angajarea unui alt medic.

La data de 21.05.2007 a încetat definitiv activitatea pe cabinet, **prin vânzarea praxisului de medicină de familie**, moștenit de la NVM, împreună cu bunurile rămase pe cabinet și evidențiate în Registrul inventar, valoarea rămasă neamortizată fiind de ... lei.

Petenta arată că praxisul de medicină de familie este reglementat prin O.M.S.P. nr. 1322/2006 privind aprobarea normelor de stabilire a criteriilor și metodologiei de preluare a activității unui praxis existent. Analizând punctual dispozițiile legale antecitate, petenta reține că numai infrastructura praxisului poate fi deținută în proprietate de cabinet, patrimoniul de afectățione profesională fiind exclusiv proprietatea privată a medicului, fiind afectat exercitării profesiei, adică de a practica medicina de familie și deținut exclusiv de medic. Astfel, patrimoniul de afectățione profesională, ca și componentă a praxisului, s-a transmis de drept de la deținătorul lui, medicul NVM, ca urmare a decesului, soției ca unica moștenitoare legală. Transmiterea s-a făcut cu titlu gratuit, patrimoniul de afectățione profesională nefiind cuantificat în bani și nici evidențiat în Registrul inventar al cabinetului, iar din contractul de vânzare-cumpărare rezultă că vânzătoarea este NA, obiectul acestuia fiind vânzarea *praxisului de medicină de familie* moștenit de la soțul acesteia.

Petenta afirmă că, în ipoteza în care s-ar accepta că activele și patrimoniul de afecțiune profesională, ca și componentă a praxisului de medicină, au fost vândute în numele cabinetului, venitul realizat din vânzare este un **venit brut**, așa cum este definit la art. 48 alin. (2) din Codul fiscal, ca și element de calcul a venitului net impozabil.

Bunurile care au făcut obiectul contractului de vânzare-cumpărare, evidențiate în Registrul inventar nu au fost amortizate, valoarea totală neamortizată fiind de ...lei. De asemenea se arată că în scopul realizării de venituri s-au efectuat cheltuieli notariale în sumă de lei, cheltuieli în opinia petentei deductibile fiscal.

Petenta opinează că, prin estimarea bunurilor care au făcut obiectul vânzării la valoarea rămasă delei (alt indiciu privind prețul neexistând), rezultă că venitul net impozabil stabilit ca diferență dintre venitul brut și valoarea rămasă neamortizată este zero. Prețul de vânzare al praxisului se poate estima ca fiind diferența dintre prețul total de vânzare de ...lei și prețul estimat al bunurilor vândute de ...lei, adicălei. Astfel suma delei fiind un venit obținut din vânzarea praxisului moștenit de la soțul meu, contestatara consideră că este un venit neimpozabil, deoarece *legea fiscală nu reglementează impozitarea veniturilor realizate din vânzarea unor bunuri mobile sau drepturi deținute cu titlu personal*.

În concluzie, se arată că nu s-a stabilit corect starea de fapt, astfel:

- nu s-a ținut cont de faptul că doar o parte din bunurile vândute erau ale cabinetului și că acestea nu erau amortizate integral precum și că s-au efectuat cheltuieli notariale deductibile fiscal;

- patrimoniul de afecțiune profesională este un drept personal patrimonial transmis prin moștenire legală de la destinatar la moștenitor, iar conform art. 42 lit. j) din Codul fiscal sumele sau bunurile primite ca moștenitor nu sunt impozabile;

- conform art. 48 alin. (9) din Codul fiscal în Registrul inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității, fără ca praxisul de medicină de familie să fie evidențiat în Registrul inventar, neputând fi tratat ca fiind proprietatea cabinetului;

- suma delei provenită din vânzarea patrimoniului de afecțiune profesională este un venit personal care nu face obiectul niciunei impozitări prevăzute de legea fiscală.

Din motivele prezentate, decizia de impunere este netemeinică, iar datorită faptului că impozitarea s-a făcut asupra unei baze de impozitare eronate, adică asupra unor venituri brute și nu venituri nete ale cabinetului, cât și asupra unor venituri personale ale contestatarei, este și nelegală, motiv pentru care solicită desființarea acesteia.

III. Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de petentă, în raport cu documentația existentă la dosar și prevederile legale incidente în spetă se rețin următoarele :

În fapt, prin contractul de vânzare cumpărare încheiat la data de 21.05.2007 (filele nr. 9-11) autentificat sub nr.(fila nr.8), NA, în calitate de vânzătoare,

transmite cu titlu de vânzare cu îndeplinirea condițiilor prevăzute la titlul III din Legea nr. 95/2006 privind reforma în sănătate, **activitatea praxisul de medicină de familie a Doctorului NVM**, decedat la 18.12.2006.

Menționăm că vânzătoarea din acest contract este soția doctorului NVM, fiind unica moștenitoare a defunctului, așa cum rezultă din certificatul de calitate de legatar nr. 01/04.01.2007 (fila nr. 12 din dosar.)

Prin același contract se vând și bunurile mobile necesare exercitării profesiei, bunuri care fac parte din inventar, conform listei de inventar (filele 10-11) și sunt deținute fie deplin, fie în cotă parte.

De asemenea se transmite folosința locației imobilului proprietatea Primăriei B, atribuit printr-un contract de închiriere.

Prețul de vânzare pentru activitatea praxisului de familie cât și pentru bunurile mobile necesare exercitării profesiei este de lei.

În conformitate cu art. 60 lit. i) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății (în vigoare la data efectuării tranzacției), praxisul de medicina de familie reunește trei componente:

- patrimoniului de afectățune profesională;
- infrastructura cabinetului, aflată în proprietatea sau în folosința medicului;
- clientela.

Potrivit literei h) al aceluiași articol patrimoniul de afectățune profesională reprezintă „totaliatatea bunurilor, drepturilor și obligațiilor medicului afectate scopului exercitării profesiei sale, constituite ca o fracțiune distinctă a patrimoniului medicului, separată de gajul general al creditorilor acestuia”.

Preluarea activității unui praxis existent de către un alt medic de familie, în condițiile încetării activității medicului titular, se face prin **vânzarea patrimoniului de afectățune profesională**, așa cum arată art. 69 alin. (2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu precizarea că prin norme aprobate de ministrul sănătății se stabilesc criteriile și metodologia de preluare a activității unui praxis existent.

Astfel, Ordinul nr. 1322/02.11.2006 privind aprobarea normelor de stabilire a criteriilor și metodologiei de preluare a activității unui praxis existent prevede la art. 5 că „obiectul preluării activității unui praxis îl reprezintă patrimoniul de afectățune profesională”, iar ca modalitate de preluare poate fi, printre altele, și vânzarea cu îndeplinirea condițiilor prevăzute la titlul III din Legea nr. 95/2006. Art. 9 al aceluiași ordin prevede că „alte elemente ale fondului comercial care excedează infrastructurii pot face obiectul unei modalități legale de transmitere.”

Din analiza acestor dispoziții legale rezultă că, pe lângă patrimoniul de afectățune profesională, clientela (regăsită în lista pacienților), ca și componentă a activității de praxis, poate face obiectul unei modalități legale de transmitere.

În cazul concret analizat, așa cum rezultă din contractul autentificat sub nr. 1074/21 mai 2007 (filele nr. 8-11), vânzarea-cumpărarea a avut ca obiect „activitatea praxisului de medicină de familie a Doctorului NVM”, activitate care a

vizat în exclusivitate exercitarea profesiei autorizate în domeniul asistenței medicale primare, astfel cum prevede art. 59 alin. (2) din Legea nr. 95/2006. Este limpede că lista de pacienți (clientela), componentă a praxisului de medicină de familie, a făcut obiectul vânzării-cumpărării, operațiune care a fost realizată de NA ca unică moștenitoare a defunctului și titulară a dreptului de valorificare a acestei universalități de fapt cu valoare de schimb.

Din această perspectivă, clientela, ca parte integrantă a praxisului, nu poate fi valorificată ca un drept personal patrimonial ci, așa cum s-a arătat, ca o universalitate de fapt aparținând exclusiv unei activități care s-a desfășurat și a funcționat prin „*furnizorul specializat și de sine stătător, cabinetul de medicină de familie*” [art. 60 lit. a) din Legea nr. 95/2006].

Ca o componentă a praxisului, clientela concretizată în lista de pacienți, constituie o condiție sine qua non a exercitării activității specifice și funcționale a unui cabinet de medicină de familie. Cu alte cuvinte, în lipsa clientelei, obiectul de activitate autorizat al unui asemenea cabinet, în mod practic, nu poate fi realizat. Prin transmiterea clientelei, indiferent de forma juridică în care se concretizează această operațiune, se transferă de fapt ansamblul drepturilor și obligațiilor cabinetului raportate la lista de pacienți, drepturi și obligații care în speța analizată s-au născut anterior vânzării praxisului de medicină de familie.

În contextul celor de mai sus urmează a se clarifica dacă, potrivit normelor legale în vigoare, vânzarea praxisului de medicină de familie este operațiune impozabilă.

În drept sunt aplicabile prevederile Titlului III, Impozitul pe venit din Codul fiscal cu referire concretă la art. 41 și 42 din Cap. I ” Dispoziții generale”, art. 46, 47 și 48 din Cap. II „Venituri din activități independente” și art. 78 alin. (2) din Codul fiscal.

În principiu, pentru persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România, impozitul reglementat de Titlul III se aplică pentru veniturile obținute din orice sursă, așa cum prevede art. 40 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit sunt reglementate la art. 41 literele a)-i), cu precizarea că din acestea fac parte și veniturile din activități independente definite conform art. 46 din Codul fiscal (în care sunt incluse și veniturile din profesii liberale), precum și veniturile din alte surse definite conform art. 78 din Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art. 48 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal în veniturile brute din activități independente intră și „*câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității.*”

Clientela, ca bun mobil incorporeal (element al fondului de comerț), afectat unui scop precis, respectiv desfășurării prestărilor de servicii medicale, face parte din patrimoniul lărgit al afacerii și în consecință apreciem că transferul cu plată a acestui „bun” este supus impozitării în conformitate cu norma juridică antecitată.

Așa cum s-a arătat, dispoziția de principiu prevăzută la art. 40 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, consacră faptul că impozitul pe venit se aplică veniturilor obținute din orice sursă, legiuitorul reglementând expres și limitativ veniturile neimpozabile [art. 42 lit. a) - x) din Codul fiscal] precum și sumele care nu sunt considerate venituri brute și deci nu se impozitează [art. 48 alin. (3) din Codul fiscal]. Veniturile în litigiu nu intră în categoria celor exceptate de la impozitare.

Chiar și în ipoteza în care veniturile obținute prin vânzarea praxisului de medicină de familie nu s-ar încadra în categoria de venit prevăzută la art. 48 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, veniturile astfel obținute ar urma regimul de impozitare prevăzut de art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, conform căruia: „**Veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, prin normele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, altele decât veniturile care sunt neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu**”.

Așa fiind considerăm că majorarea bazei de impunere cu veniturile aferente activității de praxis este justificată, iar impozitul pe venit suplimentar stabilit legal determinat.

Din perspectiva celor de mai sus, nu are relevanță faptul că patrimoniul de afecțiune s-a înregistrat sau nu în Registrul inventar al cabinetului.

Referitor la afirmațiile petentei cu privire la faptul că bunurile nu erau amortizate, valoarea acestora constituind cheltuielă deductibilă, precizăm ca sunt nefondate din următoarele considerente:

Din analiza Registrului jurnal de încasări și plăți aferente perioadei anilor 2006 și până la 31.05.2007 (filele nr. 43-57) rezultă că bunurile (de natura obiectelor de inventar), care au făcut obiectul transmiterii urmare contractului de vânzare-cumpărare încheiat la data de 21.05.2007, sunt înregistrate integral la coloana plăți, iar valoarea acestora, pentru bunurile deținute în cotă parte (termometru ureche, pânză lenjerie, imprimantă, program informatic, UC Pentium, Windows XP, sursă UPS, switch SMC), fiind recuperată de la ceilalți coproprietari și evidențiată la coloana de încasări a Registrului jurnal de încasări și plăți. Or, toate cheltuielile evidențiate în Registrul jurnal de încasări și plăți au fost considerate de către organele de control deductibile la calculul venitului brut.

Față de afirmațiile petentei cu privire la considerarea cheltuielilor notariale, în sumă de lei, ca deductibile fiscal, precizăm că din analiza registrului de încasări și plăți rezultă că aceste cheltuieli nu au fost înregistrate la coloana cheltuieli până la data de 31.05.2007, perioada până la care s-a efectuat verificarea fiscală. De altfel, organele de control au acceptat la deductibilitate toate cheltuielile evidențiate în Registrul jurnal de încasări și plăți, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data 09.11.2009.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul art. 216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală ® se

DECIDE:

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **C.M.I. NVM** din **B** referitoare la obligații fiscale în sumă totală de **... lei** reprezentând impozit pe venit în sumă de **... lei** și accesorii aferente în cuantum de **... lei** și, pe cale de consecință, menținerea măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. **.../09.11.2009** emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru această sumă.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

p.DIRECTOR COORDONATOR,
L.S.