

SENTINTA CIVILA NR.349/CA/2011

Şedinţa publică din data de 8 aprilie 2011

Tribunalul format din:

PREŞEDINTE:

GREFIER :

Pe rol fiind judecarea acţiunii în contencios administrativ şi fiscal formulată de reclamantul CMI Bistriţa împotriva pârâtei Direcţia Generală a Finanţelor Publice Bistriţa-Năsăud, având ca obiect anulare act de control taxe şi impozite.

La apelul nominal făcut în şedinţa publică lipsesc părţile.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei, după care:

Cauza s-a judecat în fond la data de 18 martie 2011, concluziile reprezentanţilor părţilor fiind consemnate în scris prin încheierea de şedinţă de la acea dată, încheiere care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

TRIBUNALUL

Deliberând constată:

Prin acţiunea în contencios administrativ-fiscal înregistrată sub nr. de mai sus, reclamantul CMI reprezentat legal prin

, în contradictoriu cu pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Bistriţa-Năsăud, a solicitat anularea deciziei nr.9/17.02.2010 emisă de intimată, cu consecinţa admiterii contestaţiei formulate împotriva deciziei de impunere nr. 9.11.2009 şi desfiinţarea actului administrativ fiscal atacat ca netemeinic şi nelegal.

În motivare, reclamantul arată că prin decizia de impunere nr. 9.11.2009 emisă de DGFP Bistriţa-Năsăud s-au stabilit în sarcina CMI Maximilian obligaţii suplimentare de plată, constând în impozit pe venitul din activităţi independente şi accesorii la acesta, în suma totală de lei. Reprezentanta legală a reclamantului a contestat această decizie la autoritatea emitentă, însă prin decizia nr.9/17.02.2010, comunicată la data de 26.02.2010, contestaţia fost respinsă ca neîntemeiată.

Prin raportul de inspecţie fiscală înregistrat sub nr. 9.11.2009 s-au stabilit venituri suplimentare nete în sumă de lei provenite din vânzarea efectuată în temeiul contractului de vânzare-cumpărare autentificat prin încheierea de autentificare nr 21.05.2007 a unor obiecte de inventar şi mijloace fixe cuprinse în registrul de inventar şi componenta PRAXISULUI DE MEDICINA DE FAMILIE a defunctului soţ al reprezentantei legale a CMI constând în patrimoniul de afecţiune profesională.

Considerând că prin această vânzare s-au realizat de către cabinet venituri brute din transferul activelor din patrimoniul cabinetului după încetarea activității, suma realizată de reclamant a fost impozitată cu 16%, rezultând un impozit pe venit suplimentar în sumă de lei, impozit la care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei.

Temeiul de drept invocat de organul fiscal este art.48 alin.2, lit.c din Legea nr.571/2003 potrivit căreia „venitul brut cuprinde câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității”.

Analizând raportul de inspecția fiscală prin prisma dispozițiilor legale se poate constata cu privire la starea de fapt fiscală, ca defunctul soț deținea până la data decesului (18.12.2006) un cabinet medical prin care a desfășurat activitatea de medicină de familie.

După această dată, întreg patrimoniul cabinetului a fost preluat de reprezentanta reclamantului în calitate de unică moștenitoare, continuând activitatea prin angajarea unui medic până la 21 mai 2007, când a încetat definitiv activitatea pe cabinet prin vânzarea Praxisului de Medicină de familie moștenit, precum și a tuturor bunurilor rămase pe cabinet.

Praxisul de medicină de familie este reglementat de OMSP nr.1322/2006 și reunește, potrivit art.1, trei componente: patrimoniul de afecțiune profesională, infrastructura cabinetului și clientela reprezentată de pacienți și alți beneficiari ai serviciilor oferite de cabinet.

Conform art.2 și art.3 din actul normativ invocat, infrastructura praxisului este reprezentată de spațiile în care se desfășoară activitatea cabinetului cu anexele și terenul aferent, aceasta putând fi deținută de medic sau de cabinetul sau ori se poate afla în folosința medicului.

Din analiza textelor menționate, rezultă că numai infrastructura praxisului poate fi deținută în proprietatea cabinetului, patrimoniul de afecțiune profesională fiind exclusiv proprietatea privată a medicului.

Potrivit art.4, încetarea activității unui medic care practică independent într-un cabinet poate avea loc și prin deces, iar conform art.54 obiectul preluării unui praxis îl reprezintă patrimoniul de afecțiune profesională care poate fi deținut exclusiv de medic, fiind un patrimoniu afectat exercitării profesiei. Medicul care își încetează activitatea poate opta, conform art.10, pentru una dintre modalitățile de transmitere prev. de art.5, adică și prin vânzare, iar conform art.9 celelalte elemente ale fondului comercial care excede infrastructurii pot face obiectul unei modalități legale de transmitere.

În speță, patrimoniul de afecțiune profesională ca și componentă a praxisului s-a transmis de drept de la defunctul său soț, transmiterea făcându-se cu titlu gratuit, patrimoniul în cauză nefiind cuantificat în bani și ca urmare, neevidențiat în registru inventar al cabinetului.

Atât din constatările inspecției fiscale, cât și din contractul de vânzare-cumpărare rezultă ca vânzătoarea este , iar obiectul vânzării îl constituie praxisul de medicină de familie moștenit de la soțul său decedat.

Chiar dacă s-ar accepta ipoteza că activele și patrimoniul de afecțiune profesională ar fi fost vândute în numele cabinetului, venitul astfel realizat este un

venit brut astfel cum este definit la art.48 din lege, ca și element de calcul al venitului net impozabil.

Pentru calculul venitului net din venitul brut se scad cheltuielile deductibile care trebuie să îndeplinească următoarele condiții: 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, toate bunurile care au făcut obiectul vânzării nu erau amortizate, valoarea neamortizată fiind de lei.

Conform reglementărilor legale cu ocazia vânzării unor bunuri valoarea neamortizată constituie cheltuielă deductibilă.

De asemenea, în scopul realizării vânzării s-au efectuat cheltuieli notariale în sumă de lei, sumă deductibilă fiscal.

Estimând că bunurile care au făcut obiectul vânzării s-au vândut la valoarea rămasă, adică de lei, fiindcă alt indiciu privind prețul nu există, se poate conchide că venitul net impozabil stabilit ca diferența dintre venitul brut și valoarea rămasă neamortizată este 0.

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, adică

lei. Această sumă, fiind un venit obținut de din vânzarea praxisului moștenit de la soțul acesteia, este neimpozabil deoarece legea fiscală nu reglementează impozitarea veniturilor realizate din vânzarea unor bunuri mobile sau drepturi deținute cu titlu personal.

Așa fiind, se apreciază că organul de inspecție fiscală nu a stabilit corect starea de fapt fiscală deoarece: nu a ținut cont de faptul că doar o parte a bunurilor vândute erau ale cabinetului și acestea nu erau amortizate integral; nu a ținut cont ca patrimoniul de afecțiune profesională ca și componenta a praxisului de medicina de familie este un drept personal patrimonial transmis prin moștenire legală de la deținător la moștenitor, iar conform art.42, lit.j, sumele sau bunurile primite ca moștenire nu sunt impozabile. A ignorat faptul că praxisul de medicină de familie nu este proprietatea cabinetului medical, acesta nefiind trecut în registrul inventar. Suma de lei provenită din vânzarea patrimoniului în discuție moștenit de la soțul decedat, este un venit al persoanei fizice care potrivit legii fiscale nu face obiectul impozitării.

În drept, invocă disp.art.17 și art.18 din Legea nr.554/2004.

Prin întâmpinarea formulată, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a solicitat respingerea ca neîntemeiată a acțiunii în contencios fiscal formulată, susținând, în esență, că soluția organului administrativ de soluționare a contestațiilor este întemeiată, motivele invocate în susținerea acțiunii nefiind în măsura să conducă la exonerarea reclamantului de la plata impozitului datorat.

Cu ocazia unei inspecții fiscale generale efectuată de C.M.I verificându-se modul de stabilire a impozitului pe venit în perioada 01.01.2007 – 31.05.2007, s-a constatat că la data de 21.05.2007, moștenitoarea defunctului , vinde activitatea praxisului de medicina de familie a d , precum și bunurile mobile necesare exercitării profesiei, prețul de vânzare fiind de lei, așa cum rezultă din contractul de vânzare încheiat în fața notarului public.

Prin această vânzare s-au realizat venituri brute de către cabinetul medical din transferul activelor din patrimoniul cabinetului după încetarea activității. Având în vedere că s-au constatat diferențe de venit în sumă de lei s-a emis nota de calcul prin care s-a stabilit un impozit de plată în sumă de lei, sens în care a fost emisă decizie de modificare a bazei de impunere conform art.86, alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind C.proc.ficală, iar pentru perioada 15.01.2009 – 09.11.2009 au fost calculate majorări de întârziere în sumă de lei.

În speță, chestiunea ce trebuie lămurită este dacă venitul obținut în urma vânzării praxisului de medicina de familie împreună cu o serie de bunuri mobile, este supus impozitului prevăzut de Codul fiscal.

Modul de preluare a activității unui praxis existent de către un alt medic de familie, în condițiile încetării activității medicului titular este reglementat de Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății și de ordinul Ministerului Sănătății nr.1322/2006. Potrivit acestor reglementări, praxisul de medicina de familie cuprinde trei componente: patrimoniul de afectațiune profesional, infrastructura cabinetului și clientela. Ordinul menționat prevede modalitățile concrete de preluare a activității unui praxis, una dintre acestea fiind chiar vânzarea. De asemenea, se mai reglementează modul de preluare a activității în cazul decesului titularului cabinetului cu un singur medic.

În speță, se constată că prin contractul de vânzare ce a intervenit între

în calitate de unic moștenitor al dr. și între un alt medic specialist de medicină de familie, în calitate de cumpărător s-a înstrăinat activitatea praxisului de medicina de familie a dr., o serie de bunuri mobile necesare exercitării profesiei și s-a transmis folosința locației imobilului proprietatea primăriei Bistrița. În contract se specifică faptul că această vânzare s-a efectuat în conformitate cu disp.Ord.nr.1322/2006.

Veniturile obținute de medicii de familie din activitatea desfășurată se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, conf.art.46, alin.1 și 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, venituri ce sunt supuse impozitului pe venit potrivit art.41 lit.a din Legea nr.571/2003.

În cauză, veniturile 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 din Codul fiscal, unde se prevede ca veniturile obținute din transferul activelor din patrimoniul afacerii utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetare definitivă a activității, constituie venit brut.

În ce privește modul de calcul al venitului net, contrar celor invocate de reclamant, toate cheltuielile evidențiate în registrul jurnal de încasări și plăți au fost considerate de către organul de inspecție cheltuieli deductibile.

Așa cum arată reclamanta, bunurile care au făcut obiectul vânzării nu erau amortizate, valoarea fiind de lei. Așa cum rezultă din registrul jurnal de încasări și cum s-a reținut în decizia contestată, bunurile sunt înregistrate integral la coloana plăți, iar valoarea acestora pentru bunurile deținute în cota parte, fiind recuperate de ceilalți coproprietari și evidențiată la coloana încasări a Registrului jurnal de încasări și plăți, iar 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.

Analizând actele și lucrările dosarului, respectiv înscrisurile depuse, instanța reține următoarele:

Obiectul cauzei deduse judecării se circumscrie analizei asupra legalității Deciziei de impunere nr. /09.11.2009 emisă de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud – Activitatea de Inspecție Fiscală (f. 30 – 32), prin care s-a stabilit impozitul pe venit suplimentar în sumă de lei, precum și obligații accesorii în valoare de lei, ca urmare a vânzării, de către

, moștenitoarea legală a defunctului – titular al Cabinetului Medical Individual – activității praxisului de medicină de familie prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 1074/21.05.2007 de BNP (f.10, 11 din dosarul înaintat de organul fiscal).

Contestația formulată de d-na în calitate de reprezentantă a CMI (f. 25 și urm.) împotriva acestui act administrativ fiscal a fost respinsă, ca neîntemeiată, prin Decizia nr. 9/17.02.2010 emisă de Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul DGFP Bistrița-Năsăud.

Examinând întreaga documentație care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, instanța constată că temeiul calculării impozitului suplimentar pe venit și a obligațiilor accesorii rezidă în prevederile art. 48 alin. 2 lit. c din Codul fiscal, text de lege a cărui aplicabilitate este contestată de către reclamantă, aceasta apreciind că, fiind vorba în cauză despre transmiterea dreptului de proprietate asupra patrimoniului de afecțaiune 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 afecțaiune 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 afecțaiune 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 CMI ..., activitatea praxisului medical, 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 afecțiune 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 afecțiune 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 Individual .

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 cheltuială până la data de 31.05.2007, dată până la care s-a efectuat verificarea.

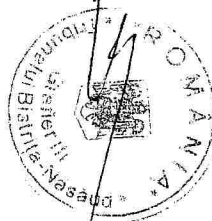
Față de cele ce preced, constatând legalitatea deciziei de impunere nr. /09.11.2009 și a deciziei nr. 9/17.02.2010 emise de pârâtă, instanța, în temeiul prevederilor art. 218 C.pr.fiscală, va respinge contestația formulată de C.M.I. prin reprezentant legal ca nefondată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE**

Respinge, ca nefondată, acțiunea în contencios administrativ și fiscal formulată de reclamantul prin reprezentant domiciliată în mun. str. nr. , bloc sc. , ap. , în contradictoriu cu pârâta **Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud**.
Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare.
Pronunțată în ședința publică din 8 aprilie 2011.

PRESEDINTE,

GREFIER,



CONFORM CU ORIGINALUL