

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 150 din 18.04.2008 privind solutionarea
contestatiei formulata de domnul **BG**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2008, inregistrata sub nr./.....2008, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de domnul BG, cu domiciliul in sector x, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr./.....2008 il constituie decizia de impunere privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2007 nr./.....2007, prin care contribuabilului i s-a stabilit un impozit datorat in suma de S lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul BG.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Administratia Finantelor Publice sector x a emis pe numele contribuabilului BG decizia de impunere nr./.....2007, prin care s-a stabilit un impozit datorat in suma de S lei, pentru instrainarea proprietatii situate in sector x, Bucuresti.

II. Prin contestatia formulata domnul BG solicita anularea si casarea deciziei de impunere, aratand ca aceasta contine date eronate cu privire la prenumele persoanei fizice si la identificarea sentintei judecatoresti ce a stat la baza impunerii, cea corecta fiind sentinta civila nr./27.09.2007, ramasa definitiva si irevocabila la data de 19.11.2007. Revenind la biroul institutiei, contestatarul arata ca functionara a modificat decizia pe loc cu privire la datele referitoare la identitatea sa si sentinta judecatoreasca, fara a controla daca decizia este corecta din punct de vedere al impozitarii sau calculelor.

Pe fondul cauzei, domnul BG arata ca este vorba de o iesire din indiviziune si partaj judiciar si nicidecum de instrainare, iar sulta pe care a obtinut-o de la ceilalti mostenitori nu poate fi considerata venit intrucat imobilul respectiv a fost in patrimoniul personal al autorilor sai, nefiind niciodata in patrimoniul sau personal si, ca atare, nu poate fi impozitata in baza prevederilor art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatarul sustine ca o iesire din indiviziune si partaj judiciar nu inseamna o instrainare cu scop de a obtine venituri, dat fiind faptul ca prin sentinta judecatoreasca ce se

pronunta intr-o asemenea situatie nu se instraineaza imobile, ci se atribuie cote-parti in numar de cati mostenitori exista, iar sulta este acordata in schimbul cotei-parti de obiect material ce apartine mostenitorului.

De aceea, contestatarul considera ca sulta pe care trebuie sa o incaseze de la celelalte mostenitoare este supusa dispozitiilor art. 77¹ alin. 3 prim parte din Codul fiscal, iar din faptul ca mostenirea a fost dezbatuta in termenul de 2 ani de la data decesului autoarei, rezulta ca sulta acordata de instanta nu este supusa impozitarii.

In subsidiar, contestatarul arata ca, admitand ca partajul judiciar reprezinta dezbaterea succesiunii dupa autoare, stabilirea impozitului este eronata intrucat acesta a fost calculat la valoarea intregului imobil si nu la valoarea sultei atribuite, respectiv impozitul s-a calculat prin aplicarea cotei de $1\% \times T \text{ lei} = S \text{ lei}$, desi sulta i-a fost acordata numai pentru $1/3$ din imobil, iar impozitul corespunzator este de $S \text{ lei} \times 1/3 = S_3 \text{ lei}$.

III. Fata de constatările organelor de administrare fiscală, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca operatiunea de partaj judiciar a unui bun imobil ce a facut obiectul unei mase succesoriale pentru care s-a eliberat certificatul de mostenitor in termenul de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii este supusa impunerii, in conditiile in care hotararea judecatoreasca prin care s-a dispus partajul a ramas definitiva si irevocabila dupa intrarea in vigoare a Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr. 1.195/2007.

In fapt, prin sentinta civila nr./27.09.2007 Judecatoria sectorului x Bucuresti a admis actiunea reclamantelor PE si BAF in contradictoriu cu paratul BG, a dispus sistarea starii de indiviziune cu privire la apartamentul nr. ..., situat in Bucuresti, sector x si a obligat reclamantele la plata catre parat a unei sume de lei cu titlu de sulta corespunzatoare cotei- indivize de $1/3$ din masa succesorală detinută de parat.

Pentru a pronunta aceasta sentinta, instanta a retinut ca, in urma decesului intervenit la data de2003 a numitei BE, s-a dezbatut succesiunea, emitandu-se certificatul de mostenitor nr./.....2003. Se arata ca mostenitorii cu vocatie succesorală sunt partile din proces, in calitate de fii, iar bunurile succesoriale constau, in principal, din dreptul de proprietate asupra apartamentului nr., situat in Bucuresti,

In urma actiunii reclamantelor PE si BA, prin care acestea solicitau sistarea starii de indiviziune, instanta judecatoreasca a hotarat, in temeiul art. 728, 741 si 742 din Codul civil si art. 673¹ si urmatoarele din Codul de procedura civila, atribuirea catre acestea, in deplina proprietate si linistita posesie, a apartamentului nr. 34, cu obligatia platii catre paratul Bg a sumei de lei, cu titlu de sulta, corespunzatoare cotei-indivize de $1/3$ din masa succesorală detinută de acestia.

Sentinta civila nr./27.09.2007 a ramas definitiva si irevocabila prin neapelare la data de 20.11.2007, conform mentiunii instantei de pe copia existenta la dosarul cauzei (si nu la data de 19.11.2007, cum sustine contestatarul prin contestatia formulata).

In baza sentintei civile nr./27.09.2007, comunicata de instanta judecatoreasca in temeiul art. 77¹ alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Administratia Finantelor Publice sector x a emis pe numele contribuabilului BG decizia de impunere nr./.....2007, prin care a stabilit in sarcina acestuia un impozit in suma de S lei, calculat in baza art. 77¹ alin. 1 lit. a) prima liniuta din Legea nr. 571/2003, respectiv $T \text{ lei} \times 3\% = S \text{ lei}$.

Decizia de impunere nr./.....2007 a fost comunicata initial prin posta, cu confirmare de primire in data de2007, continand date corecte in ceea ce priveste numele contribuabilului, codul numeric personal si domiciliul acestuia, dar cu date eronate referitoare la prenume (C in loc de M) si la numarul sentintei civile ce a stat la baza impunerii.

In urma prezentarii la sediul organului fiscal, domnul BG *a primit o noua decizie de impunere, sub acelasi nr./.....2007, corectata*, pe care o ataseaza in copie la contestatia formulata.

Prin urmare, se constata ca, in fapt, contribuabilul se afla in posesia unei decizii de impunere corecte, pe care o si ataseaza in copie la contestatia formulata, astfel ca solicitarea sa privind anularea deciziei nr./.....2007 pe motiv de nulitate este neintemeiata, motiv pentru care urmeaza a se analiza fondul cauzei.

In drept, potrivit art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006:

"(1) La transferul dreptului de proprietate si al dezmembramintelor acestuia, prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel si a terenurilor aferente acestora, precum si asupra terenurilor de orice fel fara constructii, contribuabilii datoreaza un impozit care se calculeaza astfel:

a) pentru constructiile de orice fel cu terenurile aferente acestora, precum si pentru terenurile de orice fel fara constructii, dobandite intr-un termen de pana la 3 ani inclusiv:

- 3% pana la valoarea de 200.000 lei inclusiv;

- peste 200.000 lei, 6.000 lei + 2% calculate la valoarea ce depaseste 200.000 lei inclusiv;

b) pentru imobilele descrise la lit. a), dobandite la o data mai mare de 3 ani:

- 2% pana la valoarea de 200.000 lei inclusiv;

- peste 200.000 lei, 4.000 lei + 1% calculat la valoarea ce depaseste 200.000 lei inclusiv.

(2) Impozitul prevazut la alin. (1) nu se datoreaza in urmatoarele cazuri:

a) la dobandirea dreptului de proprietate asupra terenurilor si constructiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate in temeiul legilor speciale;

b) la dobandirea dreptului de proprietate cu titlul de donatie intre rude si afini pana la gradul al III-lea inclusiv, precum si intre soti.

(3) Pentru transmisiunea dreptului de proprietate si a dezmembramintelor acestuia cu titlul de mostenire nu se datoreaza impozitul prevazut la alin. (1), daca succesiunea este dezbatuta si finalizata in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii. In cazul nefinalizarii procedurii succesoriale in termenul prevazut mai sus, mostenitorii datoreaza un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesoriale.

(6) Impozitul prevazut la alin. (1) si (3) se va calcula si se va incasa de notarul public inainte de autentificarea actului sau, dupa caz, intocmirea incheierii de finalizare a succesiunii. Impozitul calculat si incasat se vireaza pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut. *In cazul in care transferul dreptului de proprietate sau al dezmembramintelor acestuia, pentru situatiile prevazute la alin. (1) si (3), se va realiza prin hotarare judecatoreasca, impozitul prevazut la alin. (1) si (3) se va calcula si se va incasa de catre organul fiscal competent. Instantele judecatoresti care pronunta hotarari judecatoresti definitive si irevocabile comunica organului fiscal competent hotararea si documentatia aferenta in termen de 30 de zile de la data ramanerii definitive si irevocabile a hotararii. Pentru inscrierea drepturilor dobandite in baza actelor autentificate de notarii publici ori a certificatelor de mostenitor sau, dupa caz, a hotararilor judecatoresti, registratorii de la birourile de carte funciara vor verifica indeplinirea obligatiei de plata a impozitului prevazut la alin. (1) si (3) si, in cazul in care nu se va face dovada achitarii acestui impozit, vor respinge cererea de inscriere pana la plata impozitului".*

Cu privire la aplicarea dispozitiilor legale precitate, pct. 151², 151⁴ si 151⁵ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, modificate si completate prin H.G. nr. 1.861/2006 precizeaza urmatoarele:

"151². Definirea unor termeni:

a) *prin contribuabil*, in sensul art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *se intelege persoana fizica careia ii revine obligatia de plata a impozitului*. In cazul transferului dreptului de proprietate sau a dezmembramintelor acestuia prin acte juridice intre vii, contribuabil este cel din patrimoniul caruia se transfera dreptul de proprietate sau dezmembramintele acestuia: vanzatorul, donatorul, credentierul, transmitatorul in cazul contractului de intretinere, etc. In contractele de schimb imobiliar calitatea de contribuabil o au toti copermutantii (coschimbasii).

In cazul transferului dreptului de proprietate pentru cauza de moarte, prin succesiune legala sau testamentara, calitatea de contribuabil revine mostenitorilor legali sau testamentari precum si legatarilor cu titlul particular.

(...)

i) **actul de partaj voluntar sau judiciar si actul de schimb sunt supuse impozitarii**; data dobandirii imobilelor care fac obiectul acestor acte, va fi data la care fiecare coproprietar (coindivizar) sau copermutant (coschimbas) a dobandit proprietatea.

j) (...).

151⁴. Finalizarea procedurii succesoriale are loc la data emiterii certificatului de mostenitor.

In situatia in care succesiunea legala sau testamentara este dezbatuta si finalizata prin emiterea certificatului de mostenitor legal/legatar in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii sau se emite certificat de mostenitor suplimentar nu se datoreaza impozit.

Succesiunea finalizata dupa expirarea termenului de 2 ani, ca si suplimentarea certificatului de mostenitor/legatar dupa implinirea termenului de 2 ani (aceluasi termen) se impoziteaza.

In situatia in care bunurile imobile din masa succesorală sunt supuse impozitarii, notarul public va calcula si comunica cuantumul acestora la data depunerii cererii de deschidere a procedurii succesoriale.

Impozitul datorat va fi achitat de catre contribuabil la data intocmirii incheierii finale de catre notarul public.

Impozitul se calculeaza la valoarea masei succesoriale supusa impozitarii. Prin masa succesorală supusa impozitarii se intelege diferenta pozitiva dintre activul si pasivul succesiunii. In pasivul succesiunii se includ creantele certe si lichide dovedite prin acte autentice si/sau executorii, precum si cheltuielile de inmormantare de pana la 1000 RON, cheltuielile de inmormantare nu trebuie dovedite cu inscrisuri.

151⁵ (...) *Pentru actul de partaj impozitul se determina la valoarea masei partajabile si se suporta de copartajanti proportional cu cota detinuta din dreptul de proprietate, raportat la data dobandirii fiecarui imobil ce compune masa partajabila*".

Ulterior, prin H.G. nr. 1.195/2007, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 707/19.10.2007, Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 au fost modificate, dupa cum urmeaza:

"151². Definitia unor termeni:

a) *prin contribuabil*, in sensul art. 77¹ din Codul fiscal, *se intelege persoana fizica careia ii revine obligatia de plata a impozitului*. In cazul transferului dreptului de proprietate sau al dezmembramintelor acestuia prin acte juridice intre vii, contribuabil este cel din patrimoniul caruia se transfera dreptul de proprietate sau dezmembramintele acestuia: vanzatorul, credentierul, transmitatorul in cazul contractului de intretinere, al actului de dare in plata, al contractului de tranzactie etc., cu exceptia transferului prin donatie.

(...)

In cazul transferului dreptului de proprietate pentru cauza de moarte, prin succesiune legala sau testamentara, *calitatea de contribuabil revine mostenitorilor legali sau testamentari*, precum si legatarilor cu titlu particular;

(...)

e) prin **transferul dreptului de proprietate sau al dezmembramintelor acestuia se intelege instrainarea, prin acte juridice intre vii, a dreptului de proprietate sau a**

dezmembramintelor acestuia, indiferent de tipul sau natura actului prin care se realizeaza acest transfer: vanzare-cumparare, donatie, renta viagera, intretinere, schimb, dare in plata, tranzactie, aport la capitalul social, inclusiv in cazul cand **transferul se realizeaza in baza unei hotarari judecatoresti** si altele asemenea;

(...).

151³. Nu se datoreaza impozit la dobandirea dreptului de proprietate asupra terenurilor si constructiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate in temeiul legilor speciale (...)

In cazul partajului judiciar sau voluntar nu se datoreaza impozit.

151⁴. In cazul procedurii succesoriale se aplica urmatoarele reguli:

a) finalizarea procedurii succesoriale are loc la data intocmirii incheierii de finalizare a succesiunii;

b) impozitul datorat va fi achitat de catre contribuabil la data intocmirii incheierii finale de catre notarul public;

c) in situatia in care succesiunea legala sau testamentara este dezbatuta si finalizata prin intocmirea incheierii de finalizare a succesiunii in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii, nu se datoreaza impozit. Nu se datoreaza impozit nici in situatia in care, dupa finalizarea succesiunii, se solicita certificat de mostenitor suplimentar si se intocmeste incheierea finala suplimentara inainte de expirarea termenului de 2 ani;

d) in cazul finalizarii succesiunii prin intocmirea incheierii finale dupa expirarea termenului de 2 ani, mostenitorii datoreaza impozitul de 1% prevazut in art. 77¹ alin. (3) din Codul fiscal;

e) in cazul in care succesiunea a fost finalizata prin intocmirea incheierii de finalizare inainte de expirarea termenului de 2 ani si se solicita certificat de mostenitor suplimentar dupa expirarea termenului de 2 ani, calculat de la data decesului autorului succesiunii, mostenitorii datoreaza impozit in conditiile art. 77¹ alin. (3) din Codul fiscal numai pentru proprietatile imobiliare ce se vor declara si mentiona in incheierea finala suplimentara;

f) **in cazul succesiunilor vacante si a partajului succesoral nu se datoreaza impozit;**

g) impozitul se calculeaza si se incaseaza la valoarea proprietatilor imobiliare cuprinse in masa succesorală (...).

h) in cazul in care procedura succesorală se finalizeaza prin hotarare judecatoreasca, se aplica dispozitiile pct. 151⁷ paragraful 6 din prezentele norme metodologice.

151⁷. **Instantele judecatoresti care pronunta hotarari judecatoresti definitive si irevocabile in cauze referitoare la transferul dreptului de proprietate sau al dezmembramintelor acestuia** vor comunica organului fiscal din raza de competenta teritoriala instantei de fond hotararea si documentatia aferenta in termen de 30 de zile de la data ramanerii definitive si irevocabile a hotararii (...).

Fata de dispozitiile legale mai sus invocate, rezulta ca un contribuabil datoreaza impozit in cazul in care are loc un transfer al dreptului de proprietate si al dezmembramintelor acestuia ca urmare a instrainarii prin acte juridice intre vii a dreptului de proprietate sau a dezmembramintelor acestuia, indiferent de natura sau tipul actului prin care are loc acest transfer. Prin urmare, pe perioada de timp cat a fost in vigoare norma de la pct. 151² lit. i) din H.G. nr. 1.861/2006, actele de partaj voluntar sau judiciar erau impozitate, indiferent de faptul ca bunurile imobile partajate proveneau sau nu dintr-o succesiune si indiferent daca partajarea avea loc inainte sau dupa expirarea termenului de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii.

*Ulterior modificarilor aduse prin H.G. nr. 1.195/2007, publicata in Monitorul Oficial in data de 19.10.2007, normele metodologice prevad in mod expres faptul ca in cazul partajului judiciar sau voluntar nu se datoreaza impozit. In ceea ce priveste bunurile imobile ce fac obiectul unei succesiuni, normele prevad expres ca **partajul succesoral nu se impoziteaza**, fiind impozitata doar masa succesorală, in situatia in care incheierea de finalizare a succesiunii nu are loc in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii.*

In cazul in speta, bunul imobil supus impunerii a facut parte din masa succesorală ramasa in urma decesului numitei BE la data de2003 si a fost inregistrat in certificatul de mostenitor eliberat la data de2003, mostenitori fiind PE, BA si BG, fiecare detinand o cota indiviza de 1/3 din masa succesorală.

Astfel, se constata ca la data de2007, cand a fost formulata cererea de chemare in judecata de catre reclamantele PE si BA procedura succesorală era deja finalizata prin eliberarea certificatului de mostenitor, obiectul actiunii in instanta constituindu-l doar partajul judiciar al apartamentului nr., bun imobil ce a facut parte din masa succesorală.

Prin sentinta civila nr./27.09.2007, pronuntata cu drept de apel si ramasa definitiva si irevocabilă in data de 20.11.2007, instanta judecatorească a dispus sistarea indiviziunii, partajarea bunului imobil si plata catre domnul BG a sumei de lei, cu titlu de sulta corespunzătoare cotei-indivize de 1/3 din masa succesorală detinută de acesta.

Avand in vedere ca partajul succesoral a fost solutionat in fond prin sentinta pronuntata in data de 27.09.2007, anterior modificării Normelor metodologice prin H.G. nr. 1.195/2007, in cauza sunt incidente si prevederile art. 376 alin. (1) si art. 377 alin. (1) si (2) din Codul de procedura civilă, potrivit carora:

"Art. 376. - (1) Se investesc cu formula executorie prevazută de art. 269 alin. 1 *hotararile care au ramas definitive ori au devenit irevocabile*, precum si orice alte hotarari sau inregistrari, **pentru ca acestea sa devina executorii**, in cazurile anume prevazute de lege.

Art. 377. - (1) *Sunt hotarari definitive:*

1. hotararile date in prima instanta, potrivit legii, fara drept de apel;
2. *hotararile date in prima instanta care nu au fost atacate cu apel* sau, chiar atacate cu apel, daca judecata acestuia s-a perimat ori cererea de apel a fost respinsa sau anulată (...).

(2) *Sunt hotarari irevocabile:*

1. hotararile date in prima instanta, fara drept de apel, nerecurate;
2. *hotararile date in prima instanta, care nu au fost atacate cu apel (...)*".

Pe cale de consecinta, data de la care sentinta civilă nr./27.09.2007, prin care s-a solutionat partajul succesoral in discutie, a ramas definitiva si irevocabilă este data de 20.11.2007, data de la care aceasta constituie titlu executoriu si este susceptibilă de executare, inclusiv in ceea ce priveste stabilirea eventualelor impozite datorate conform pct. 151⁷ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1.195/2007.

Totodata, dupa data de 19.10.2007, Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, astfel cum au fost ele modificate prin H.G. nr. 1.195/2007, referitoare la impunerea veniturilor din transferul proprietatii imobiliare din patrimoniul personal, prevad in mod expres ca partajul voluntar sau judiciar, inclusiv partajul succesoral nu se mai supun impozitarii.

Avand in vedere ca sentinta civilă nr./27.09.2007 a devenit definitiva si irevocabilă in data de 20.11.2007, ulterior intrării in vigoare a H.G. nr. 1.195/2007, operatiunea de partaj judiciar, realizata prin aceasta sentinta si in urma careia contribuabilul a obtinut sulta corespunzătoare, nu mai poate fi supusa impozitarii. Se retine ca, in acelasi sens s-a pronuntat si Directia generală juridică din Ministerul Economiei si Finantelor prin adresa nr./07.04.2008.

Fata de situatia mai sus prezentata urmeaza a se admite contestatia contribuabilului BG si a se anula in totalitate decizia de impunere privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2007 nr./.....2007 pentru impozitul in suma de S lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare, pct. 151²- 151⁷ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin

H.G. nr. 1.195/2007, art. 376 alin. (1) si art. 377 alin. (1) si (2) din Codul de procedura civila si art. 216 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Admite contestatia formulata de contribuabilul BG si anuleaza decizia de impunere privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2007 nr./.....2007, emisa de Administratia Finantelor Publice sector x pentru impozitul in suma de S lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac.