

DECIZIA nr. 604/2017
privind soluționarea contestației formulate de
domnul .X.,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./15.02.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș - Serviciul Fiscal Municipal .X. prin adresa nr. .x./13.02.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./15.02.2017, cu privire la contestația formulată de domnul .X., CNP ..., cu domiciliul în loc. X, nr. x, comuna X, cod poștal x, jud Mureș.

Obiectul contestației, înregistrată la Serviciul Fiscal Municipal .X. sub nr. .x./08.02.2017 îl constituie Decizia de impunere anuală pentru veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2016 nr. .x./18.01.2017, emisă de AJFP Mureș - Serviciul Fiscal Municipal .X., comunicată contribuabilului prin poștă cu confirmare de primire în data de 26.01.2017, prin care s-a stabilit un impozit datorat în sumă de **.x1. lei**.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de domnul .X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată, contribuabilul susține că nu a deținut niciodată și nu a tranzacționat imobil sau teren agricol vreodată și nu semnat nici un document privind proprietăți imobiliare din patrimoniul personal.

În ceea ce privește Hotărârea Judecătorească nr. .x. pronunțată în dosarul nr. .x./x./2012, acesta a considerat parte civilă, dar fără să primească nici un răspuns.

Totodată menționează că mama lui, .Y., a vândut un teren agricol cu o suprafață de .x. ha pentru care a încasat .x2. lei, rezultat din contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu Primăria com. X în jurul anilor 1997-2000.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2016 nr. .x./18.01.2017 emisă de Serviciul Fiscal Municipal .X., a fost stabilit în sarcina contribuabilului .X. un impozit datorat în sumă de .x1. lei, în baza Declarației privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal nr. .x./17.01.2017 și a Sentinței civile nr. .x./08.10.2015 emisă de către Judecătoria Târgu-Mureș în dosarul nr. .x./x./2012, rămasă irevocabilă conform Deciziei civile nr. .x./2016.

III. Din analiza documentelor existente la dosarele cauzei, constatările organelor fiscale, motivațiile contribuabilului și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează impozit pe venit din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, în condițiile în care decizia contestată a fost emisă în urma finalizării transferului proprietăților imobiliare prin Sentința Civilă nr. .x./08.10.2015, rămasă irevocabilă prin Decizia civilă nr. .x./2016, ce ține loc de act autentic de vânzare-cumpărare pentru un teren.

În fapt, la data de 06.08.1997 a fost încheiat un antecontract de vânzare-cumpărare pentru terenul în suprafață .x. ha, teren situat în localitatea X în tarlăua numită „X” la un preț de .x5. lei ROL între domnul .V. în calitate de promitent cumpărător și între persoanele .Y., .E. și .M. în calitate de promitenți vânzători. În urma eliberării Titlului de proprietate nr. .x. pe numele persoanelor .E., .P. și .Y., domnul .V. a încheiat antecontract de vânzare-cumpărare direct cu .P. pentru suprafața de .x. ha, plăindu-i acestuia .x3. ROL, fără ca operațiunea de vânzare-cumpărare să fie finalizată printr-un contract autentic. În urma decesului .P. și .Y., obligația de a încheia actul de vânzare-cumpărare în formă autentică cu domnul .V. a rămas moștenitorii acestora (11 persoane) între care este și domnul .X.

Domnul .V. în contradictoriu cu moștenitorii persoanelor decedate .Y. și .P., și în contradictoriu cu doamna .E., a solicitat instanței obligarea acestora să îcheie cu reclamantul un contract autentic de vânzare-cumpărare pentru terenul în suprafață de .x. mp înscris în Titlul de proprietate nr. .x. eliberat la 14.07.2003 de Comisia Județeană Mureș pentru stabilirea dreptului de proprietate asupra terenurilor.

Prin Sentința civilă nr. .x. pronunțată de Judecătoria Târgu-Mureș – Secția civilă rămasă irevocabilă prin Decizia civilă nr. .x./2016, instanța a admis acțiunea formulată de reclamantul .V. în contradictoriu cu moștenitorii numitei .Y. (printre care se află și contestatarul) și numitului .P. și în contradictoriu cu doamna .E., obligând pe aceștia de a încheia contract de vânzare-cumpărare cu reclamantul pentru terenul în suprafață de .x. mp înscris în Titlul de proprietate nr. .x./14.07.2003 de Comisia Județeană Mureș pentru stabilirea dreptului de proprietate asupra terenurilor, în termen de 10 zile de la comunicarea hotărârii, iar în caz de refuz, sentința civilă nr. .x. ține loc de act autentic de vânzare-cumpărare pentru intabularea în cartea funciară pe numele domnului .V.

Având în vedere că îcheierea contractului de vânzare-cumpărare nu s-a realizat în termen de 10 de la data comunicării hotărârii printr-un notar public, în baza Sentinței civile nr. .x. pronunțată de Judecătoria Târgu-Mureș, rămasă irevocabilă prin Decizia civilă nr. .x./2016 emisă de Tribunalul Mureș, comunicată de instanța judecătorească în temeiul art. 111 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Serviciul Fiscal Municipal .X. a emis pe numele contribuabilului .X., Decizia de impunere anuală pentru veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2016 nr. .x./18.01.2017, prin care s-a stabilit un impozit datorat în sumă de .x1. lei după cum urmează:

- baza impozabilă: masa succesorală în sumă de .x4. (.x. mp x .x. lei);
- impozit aferent: $.x4. \times 2\% = .x1.$ lei, conform art. 111 alin. (1) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 111 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Art. 111 - Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

(1) La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel:

a) pentru construcțiile de orice fel cu terenurile aferente acestora, precum și pentru terenurile de orice fel fără construcții, dobândite într-un termen de până la 3 ani inclusiv:

(i) 3% până la valoarea de 200.000 lei inclusiv;
(ii) peste 200.000 lei, 6.000 lei + 2% calculate la valoarea ce depășește 200.000 lei inclusiv;

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

(i) 2% până la valoarea de 200.000 lei inclusiv;

(ii) peste 200.000 lei, 4.000 lei + 1% calculat la valoarea ce depășește 200.000 lei inclusiv. [...]

(4) Impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se calculează la valoarea declarată de părți în actul prin care se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele sale.

În cazul în care valoarea declarată este inferioară valorii minime stabilite prin studiul de piață realizat de către camerele notarilor publici, notarul public notifică organelor fiscale respectiva tranzacție.

(5) Camerele notarilor publici actualizează cel puțin o dată pe an studiile de piață care trebuie să conțină informații privind valorile minime consemnate pe piața imobiliară specifică în anul precedent și le comunică direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice din cadrul A.N.A.F.

(6) Impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se calculează și se încasează de notarul public înainte de autentificarea actului sau, după caz, întocmirea încheierii de finalizare a succesiunii. Impozitul calculat și încasat se plătește până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost încasat. **În cazul în care transferul dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia, pentru situațiile prevăzute la alin. (1) și (3), se realizează prin hotărâre judecătorească ori prin altă procedură, impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se calculează și se încasează de către organul fiscal competent, pe baza deciziei de impunere în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei. Instanțele judecătorești care pronunță hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii comunică organului fiscal competent hotărârea și documentația aferentă în termen de 30 de zile de la data hotărârii judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărârii judecătorești definitive și executorii.**

Cu privire la aplicarea dispozițiilor legale precitate, pct. 33 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

„33. (1) În aplicarea prevederilor art. 111 alin. (1) din Codul fiscal se definesc următorii termeni:

a) prin **contribuabil**, în sensul art. 111 din Codul fiscal, se înțelege persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului.

În cazul transferului dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia prin acte juridice între vii, **contribuabil este cel din patrimoniul căruia se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele acestuia: vânzătorul, credentierul, transmitătorul în cazul contractului de întreținere, al actului de dare în plată, al contractului de tranzacție etc., cu excepția transferului prin donație.**

[...]

e) prin **transferul dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia se înțelege înstrăinarea, prin acte juridice între vii, a dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia, indiferent de tipul sau natura actului prin care se realizează acest transfer: vânzare-cumpărare, donație, rentă viageră, întreținere, schimb, dare în plată, tranzacție, aport la capitalul social, inclusiv în cazul când transferul se realizează în baza unei hotărâri judecătorești și altele asemenea; [...]**

(4) În sensul prevederilor art. 111 alin. (4) din Codul fiscal la transmiterea dreptului de proprietate, impozitul prevăzut la art. 111 alin. (1) și (3) din Codul fiscal se calculează la valoarea declarată de părți. [...]

Studiul de piață reprezintă colectarea informațiilor de pe piața imobiliară în ceea ce privește oferta/cererea și valorile de piață corespunzătoare proprietăților imobiliare care fac obiectul transferului dreptului de proprietate potrivit prevederilor art. 111 din Codul fiscal. Acesta trebuie să conțină informații privind valorile minime consemnate pe piața imobiliară în anul precedent în funcție de tipul proprietății imobiliare, de categoria localității unde se află situată aceasta, respectiv zone în cadrul localității/rangul localității. Studiile de piață sunt comunicate de către Camerele Notarilor Publici, după fiecare actualizare, direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru a fi utilizate începând cu data de întâi a lunii următoare primirii acestora.

În anul 2016, expertizele privind valoarea de circulație a proprietăților imobiliare pentru anul 2015, actualizate pentru anul 2016, sunt asimilate studiului de piață.

În cazul în care valoarea declarată de părți în actul prin care se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele sale este inferioară valorii minime stabilite prin studiul de piață, notarul public transmite o notificare organului fiscal competent cu privire la respectiva tranzacție, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare semestrului în care a avut loc aceasta.

(5) [...] Baza de calcul al impozitului datorat este cea stabilită potrivit hotărârii judecătorești sau documentației aferente hotărârii, în situația în care acestea includ valoarea imobilului stabilită de un expert autorizat în condițiile legii.

În cazul în care în hotărârea judecătorească nu este precizată valoarea imobilului stabilită de un expert autorizat în condițiile legii sau în documentația aferentă hotărârii nu este cuprinsă expertiza privind stabilirea valorii de circulație a imobilului, baza de calcul a impozitului se va stabili în condițiile art. 111 alin. (5) din Codul fiscal.

Având în vedere dispozițiile legale mai sus invocate, rezultă că transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile este supus impunerii în momentul realizării acestuia, indiferent de natura sau tipul actului prin care se realizează acest transfer și indiferent dacă valoarea tranzacției este sau nu decontată între părți în momentul încheierii acesteia.

Pentru corecta încadrare și aplicare a normelor legale privind impozitarea veniturilor aferente transferului proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, urmează că, în raport de datele dosarului, să se sintetizeze și consemneze starea de fapt, cu respectarea cronologiei actelor și faptelor juridice ce au precedat emiterea deciziei de impunere atacată.

În acest context urmează a fi reținute aspectele constatate și măsurile dispuse de Judecătoria Târgu-Mureș prin Sentința civilă nr. .x./08.10.2015, rămasă irevocabilă prin Decizia civilă .x./2016 emisă de Tribunalul Mureș în dosarul .x./x./2012, care are legătură cu speța supusă soluționării:

Terenul intravilan în suprafață de .x. mp, situat în sat X, comuna .X., jud. Mureș, suspuse impunerii, a făcut obiectul unor antecontracte de vânzare – cumpărare, încheiate între promitenții vânzători .Y., .E., .P./M. și promitentul cumpărător .V.

Instanța a reținut că „Admite cererea formulată de reclamantul .V. în contradictoriu cu pârâții [...] .X., domiciliat în com. X, sat. X, str. X, nr. x, jud. Mureș [...]” Obligă pârâții să încheie cu reclamantul contract de vânzare-cumpărare autentic [...] pentru terenul în suprafață de .x. mp înscris în Titlul de proprietate nr. .x./14.07.2003 de Comisia Județeană Mureș pentru stabilirea dreptului de proprietate asupra terenurilor Mureș, în termen de 10 zile de la comunicarea hotărârii, iar în caz de refuz, prezenta hotărâre ține loc de act autentic de vânzare-cumpărare pentru intabularea în cartea funciară pe numele reclamantului”.

Se reține că, prin antecontractele de vânzare-cumpărare, încheiate între promitenți - vânzători și promitentul-cumpărător, dreptul de proprietate asupra **terenului intravilan** în litigiu nu a trecut din patrimoniul promitenților-vânzători în patrimoniul promitentului

cumpărător, antecontractele dând naștere, în primul rând, la un drept de creanță, ambele părți obligându-se să încheie în termen de 10 zile de la comunicarea hotărârii, un contract de vânzare-cumpărare (obligații reciproce de a face). Spre deosebire de antecontracte, hotărârea pronunțată de instanța de judecată ține loc de act (contract) autentic de vânzare-cumpărare, prin ea transferându-se dreptul de proprietate **a terenului în litigiu**, cumpărătorul dobândind dreptul de a se bucura și dispune de acesta în mod exclusiv și absolut, însă în limitele determinate de lege.

Prin Sentința civilă nr. .x./08.10.2015 pronunțată de Judecătoria Târgu-Mureș, rămasă irevocabilă prin Decizia civilă nr. .x./2016 emisă de Tribunalul Mureș, instanța a admis acțiunea formulată de reclamantul .V. în contradictoriu cu pârâții .M., .C., .S., .A., .P., .E., .W., .Z., .X., .E. și .B. și a constatat intervenită vânzarea – cumpărarea între vânzătorii și cumpărătorul .V. pentru imobilul situat în intravilanul localității X, comuna .X., jud. Mureș în suprafață de .x. mp, iar hotărârea pronunțată ține loc de act autentic de vânzare-cumpărare.

Față de cele mai sus arătate, se reține că Decizia de impunere a fost emisă în mod legal, întrucât în baza Sentinței civile nr. .x./08.10.2015, rămasă irevocabilă prin Decizia civilă nr. .x./2016, are loc transferul dreptului de proprietate asupra suprafeței de teren în litigiu, după cum prevede și pct. 33 lit. e) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, **obligația plății impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare se naște** în momentul realizării acestui transfer, respectiv **la data rămânerii definitive și irevocabile a hotărârii judecătorești ce ține loc de act autentic de vânzare-cumpărare**, conform art. 111 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Totodată, având în vedere că prin sentința civilă pronunțată de Judecătoria Târgu-Mureș nu este precizată valoarea imobilului stabilită de un expert autorizat în condițiile legii și în documentația aferentă hotărârii nu este cuprinsă expertiză privind stabilirea valorii de circulație a imobilului, valoarea impozabilă a fost stabilită conform dispozițiilor exprese ale art. 111 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale pct. 33 alin. (5) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit antecontractelor de vânzare-cumpărare menționate în cuprinsul Sentinței civile nr. .x./08.10.2015, rămasă irevocabilă, prețul imobilului situat în intravilanul localității X, în suprafață de .x. mp a fost de .x5. lei ROL, (**.x5 lei**), respectiv .x3. ROL (**.x3. lei**).

Totodată, conform expertizelor Camerelor notarilor publici comunicată direcțiilor teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice (în speță, Tabel cu valorile de circulație pentru anul 2015 actualizate pentru anul 2016 ale terenurilor situate în intravilanul localităților a județului Mureș), valoarea orientativă a imobilului în cauză în anul 2016 a fost în sumă de .x6. lei, astfel:

Localitatea	Teren liber fără construcții - lei/mp
Orașe	
.X.	50
Sate componente	60% din valorile aferente localităților care aparțin administrativ

- teren intravilan = .x8. lei*60%/mp, rezultând o valoare de .x7. lei pentru un mp și o valoare a terenului în cauză de .x6. lei (9.000 mp * .x7. lei/mp);

Se constată că valoarea declarată de părți menționate în antecontracte de vânzare-cumpărare din cuprinsul hotărârii instanței, este mult mai mică decât valoarea orientativă stabilită prin expertiza întocmită de Camera notarilor publici din județul Mureș, motiv pentru care, în cazul în speță sunt aplicabile dispozițiile exprese ale art. 111 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Prin urmare, întrucât contribuabilul a **dobândit terenul de mai mult de 3 ani**, îi sunt aplicabile prevederile art. 111 alin. (1) lit. b) lin. i din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și ca urmare datorează un impozit în sumă de .x1. lei, care se calculează astfel:

- terenul de .x. mp se împartă între 3 persoane (.Y., .E. și .P.), fiecăruia revenindu-i 3000 mp;

- .Y. având 4 moștenitori, s-a calculat suprafața de teren care revine fiecăruia și anume $.x. \text{ mp} : 4 = .x. \text{ mp}$;

- pentru fiecare persoană din cei 4 moștenitori revine o suprafață de .x. mp, astfel $.x. \text{ mp} * .x7. \text{ lei/mp} = .x4. \text{ bază de impunere}$;

- $.x4. * 2\% = .x1. \text{ lei}$ – impozit datorat.

Față de cele mai sus prezentate, se constată că organul fiscal a stabilit corect impozitul datorat în sumă de .x1. lei pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal al unei persoane fizice.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatarului că nu a tranzacționat un imobil sau teren vreodată, nu este semnatul nici unui document de vânzare-cumpărare, respectiv cineva a semnat în fals în locul lui, având în vedere că chiar contribuabilul a făcut recurs împotriva sentinței civile nr. .x./08.10.2015, după cum rezultă din cuprinsul deciziei civile nr. .x./2016 emisă de Tribunalul Mureș, iar potrivit art. 23 din Codul de procedură fiscală, debitorii devin, în condițiile legii, moștenitorul care a acceptat succesiunea debitorului, în condițiile dreptului comun, iar potrivit art. 27 alin. (1) din același act normativ:

„Drepturile și obligațiile din raportul juridic fiscal trec asupra succesorilor debitorului în condițiile dreptului comun, dispozițiile art. 23 rămânând aplicabile.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare, rezultă că Serviciul Fiscal Municipal .X. a emis corect Decizia de impunere anuală pentru veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2016 nr. .x./18.01.2017, prin care a stabilit în sarcina contribuabilului .X. un impozit datorat în sumă de .x1. lei, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 111 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale pct. 33 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul .X. împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2016 nr. .x./18.01.2017, prin care Serviciul Fiscal Municipal .X. a stabilit un impozit datorat în sumă de .x1. lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Mureș.