

DECIZIA NR. 3/16.01.2009

privind soluționarea contestației depusă de V P jr, cu domiciliul în loc. N,
înregistrată la D.G.F.P. B sub nr. 34302/21.11.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice B a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a orașului N în legătură cu contestația formulată de V P jr. având domiciliul în localitatea N.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice N prin Decizia de impunere nr. ... (fila 7-8), act prin care s-a stabilit un impozit pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de ... **lei**.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin decizia nr. ... (filele 7-8) emisă de organele Administrației Finanțelor Publice N pentru V P din localitatea N s-a stabilit în sarcina contestatarului un impozit privind veniturilor realizate din transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal în sumă de ... **lei**.

În referatul prezentat de organele Administrației Finanțelor Publice N (filele 11) se arată faptul că, în conformitate cu art.77¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, Judecătoria N a comunicat cu adresa nr. 3097/265/09.09.2008 (fila 9), Sentința civilă nr. 69/2008 (filele 1-5) privind validarea contractului de vânzare-cumpărare încheiat între V P (tatăl) și V V în calitate de vânzători și reclamanta D V în calitate de cumpărătoare, pentru cota lor de 20/32 părți din imobilul în litigiu, constând în casa de locuit în suprafața construită de 83 mp și teren în suprafața de 279 mp, cu mențiunea că aceasta a rămas irevocabilă. Conform sentinței sus-amintite, instanța a stabilit ca sultă compensatorie suma de ... lei care îi revine domnului V P - fiul, în calitate de coproprietar, în cotă de 12/32 părți, al imobilului care a făcut obiectul judecății.

Astfel, în conformitate cu pct. 151⁵ din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, organul de inspecție fiscală a stabilit valoarea integrală a imobilului după raportul de evaluare privind fondul imobiliar aprobat de Camera notarilor publici nr. 4155/21.12.2007:

- casa de locuit 83 mp x 1090 lei	= ... lei
-teren 279 mp x 500 lei/100mp	= ... lei
TOTAL VENIT IMPOZABIL	... lei

Întrucât cota de 12/32 părți, adică de ... lei deținută de către V P -fiul a fost obținută prin Sentința civilă 849/05.09.2005 pronunțată de Judecătoria N, impunerea s-a făcut aplicându-se procentul de 3% asupra venitului impozabil, procent prevăzut de normele legale în raport de data dobândirii imobilelor și s-a stabilit un impozit pe venitul din transferul proprietăților imobiliare de ... lei.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../2008 (fila 7-8) referitoare la suma de lei reprezentând impozit pe venitul din transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal, petentul a formulat și depus contestație înregistrată la Administrația Finanțelor Publice N sub nr. 16441/17.11.2008 (fila 11), solicitând anularea acesteia ca nelegală și netemeinică. Contestația completată cu referatul cu propuneri de soluționare a fost trimisă și înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B cu nr. 34302/21.11.2008 (fila 11-14).

În susținerea contestației sale , V P (fiul) arată că impunerea nu este în concordanța cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal pentru următoarele motive:

- persoanele care au înstrăinat cota lor de 20/32 părți din imobilul aflat în coproprietate sunt V P (tatăl) și soția acestuia V V. Contractul de vânzare-cumpărare care s-a validat de către instanța a fost încheiat între cei menționați în calitate de promitenți-vânzători și D V, în calitate de promitentă-cumpărătoare.

- în ce privește cota sa de 12/32 părți din imobil, prin Sentința civilă 69/2008 pronunțată de Tribunalul N, s-a dispus partajarea acestui imobil.

Raportat la aceste aspecte și la dispozițiile legale invocate în decizia de impunere , contestatarul consideră că impozitul pe venitul din transferul proprietății imobiliare trebuie plătit de către vânzători, adică V P (tatăl) și V V.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

Pentru corecta încadrare și aplicare a normelor legale privind impozitarea veniturilor aferente transferului proprietăților imobiliare din patrimoniul personal , urmează ca, 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 N prin Sentințele civile nr. 849/2005 (filele 31-35) și nr. 69/2008 (filele 1- 4) care au legătură cu speța supusă soluționării.

a) Cu privire la imobilele "casa și teren aferent", prin Sentința civilă nr. 849/05.09.2005 se reține:

- acestea au constituit proprietatea tabulară a defunctei V A (fosta soție a lui V P senior) și a pârâtului V P senior așa cum rezultă din foaia de proprietate a CF 3049, Nasaud, nr. top. 1120/1/1;

- la data de 22.11.2001, V A , prin contractul autentificat sub nr. 2235/2001, a donat soțului ei (V P senior) "porțiunea sa de jumătate parte din întregi imobile" înscris în CF 3149 N, nr. top. 1120/1/1;

- la data de 24.11.2001, V A a decedat;

- fiind îndeplinite condițiile art. 3 din Legea nr. 319/1944 și constatând că masa succesorală rămasă în urma defunctei V A se compunea, printre altele , și din cota de 1/2 părți din imobilele înscrise în CF 3049 nr.top 1120/1/1, instanța a dispus raportarea în natură la masa succesorală a donației ce a făcut obiectul contractului autentificat sub nr. 2235/2001 concomitent cu desființarea retroactivă a actului de donație;

- dupa decesul fostei soții (V A), pârâtul V P senior s-a recăsătorit cu V V căreia, prin contractul autentificat sub nr. 1122/15.06.2004 i-a donat "întregi imobilele" înscrise în CF 3049 nr. top 1120/1/1;

-întrucât la data încheierii contractului de donație autentificat sub nr. 1122/2004 pârâtul V P senior nu era proprietarul cotei de 1/2 din imobilele donate, instanța a constatat nulitatea absolută parțială a acestui contract și anume cu privire la cota de 1/2 din imobilele donate;

-în baza art. 651, 659 și următoarele din Codul civil , coroborate cu prevederile art. 1 din Legea 319/1944, instanța constată că masa succesorală rămasă în urma defunctei V A revine reclamantului V P junior în cotă de 3/4 în calitate de descendent, pe de o parte, iar pe de alta parte, pârâtului V P senior în cotă de 1/4 în calitate de soț supraviețuitor;

-luându-se act de renunțarea reclamantului la capătul de cerere privind partajarea imobilelor în litigiu, instanța dispune înscrierea în CF a dreptului de proprietate dobândit de reclamantul V P jr și de pârâtul V P senior, "în indiviziune" conform cotelor legale de moștenire.

b) Prin sentința civilă nr. 69/25.01.2001 a Judecătorei N (fila 1-4) privind acțiunea reclamantei D V împotriva pârâților V P senior, V V și V P (senior) având ca obiect validitatea antecontractului de vânzare-cumpărare și partaj judiciar, se constată și se dispune:

- în temeiul art. 942 și următoarele din Codul civil se constată validitatea materială și formală a antecontractului de vânzare-cumpărare sub semnătura privată încheiat între V P senior, V V, în calitate de vânzători și D V în calitate de cumpărătoare, antecontract având ca obiect vânzarea-cumpărarea dreptului de coproprietate tabulară în cotă de 20/32 din imobilele înscrise în CF 3049 N cu nr. top 1120/1/1;

- deoarece nimeni nu poate fi obligat să rămână în indiviziune s-a dispus ieșirea din aceasta stare, iar potrivit raportului de expertiză tehnică judiciară - Tabel de mișcare tabelară varianta I - (filele 23-29) s-a hotărât atribuirea întregul imobil în litigiu în valoare de lei, reclamantei D V, și pe cale de consecință, înscrierea dreptului de proprietate asupra întregului imobil, cu titlu de cumpărare și ieșirea din indiviziune, pe numele reclamantei;

- reclamanta D V urmează să achite copartajantului V P junior suma de ... lei cu titlu de sultă , reprezentând contravaloarea imobilelor supuse partajului corespunzător

cotei de coproprietate de 12/32 părți, aparținând pârâtului reclamant reconvențional. În raport de cele anterior consemnate urmează să se stabilească dacă petentul V P jr. este contribuabil în sensul art. 77¹ din Codul fiscal , în condițiile în care , așa cum susține contestatarul, persoanele care au înstrăinat cota de 20/32 din imobilele aflate în coproprietate au fost V P tatăl și soția acestuia V V, cota de 12/32 aparținând petentului nefăcând obiectul antecontractului și în consecința , fața de acesta, instanța a dispus doar partajarea.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 77¹ din Codul fiscal și pct.151² la 151⁷ din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG 44/2004.

În conformitate cu art. 77¹ din Codul fiscal fac obiectul impunerii, veniturile din "*transferul dreptului de proprietate și al dezmembramintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora....*".

În sensul pct. 151² lit. a) din Normele de aplicare, prin contribuabil se înțelege persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului.

În cazul transferului dreptului de proprietate prin acte juridice între vii contribuabil este cel din patrimoniul căruia se transferă dreptul de proprietate . Potrivit aceleiași norme , ultimul paragraf, "*în cazul transferului dreptului de proprietate pentru cauză de moarte, prin succesiune legală sau testamentară, calitatea de contribuabil revine moștenitorilor legali sau testamentari precum și legatarilor cu titlu particular*".

Din punct de vedere fiscal, prin transferul dreptului de proprietate, se înțelege, potrivit pct. 151² lit. e) din Normele de aplicare "*înstrăinarea prin acte juridice între vii, a dreptului de proprietate sau a dezmembramintelor 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 în care transferul se realizează pe baza unei hotărâri judecătorești și altele asemenea**".*

În cazul în speța, potrivit Sentinței civile nr. .../2005, rezultă că în urma procedurii succesoral judecătorești, a raportului succesoral vizând donațiile, precum și a renunțării la capătul de cerere vizând partajarea imobilului în litigiu, V P junior, pe de o parte și V P senior (total), pe de alta parte, au dobândit (conform cotelor legale de moștenitori), un drept de proprietate comună pe cote părți asupra casei și terenului aferent înscris în CF 3049, nr. top 1120/1/1. Această modalitate juridică a dreptului de proprietate a dăinuit până la judecarea acțiunii civile intentate de D V împotriva pârâților V P senior, V V și V P junior, acțiune având ca obiect validarea antecontractului de vânzare-cumpărare și partaj judiciar.

Ca urmare a judecării acțiunii, așa cum s-a arătat anterior, prin Sentința civilă nr. 69/25.01.2008 s-a dispus validarea antecontractului privind vânzarea-cumpărarea dreptului de coproprietate tăbulară în cotă de 20/32 părți din imobilele înscrise în CF 3049 Năsăud, nr. top 1120/1/1.

Ținând seama de constatările inserate în rapoartele de expertiză tehnică efectuate în cauză vizând partajul (file 22-29), instanța a hotărât, odată cu ieșirea din indiviziune, și atribuirea în întregime a imobilelor în litigiu (casa și teren aferent) reclamantei D V, pe care o obligă să îi plătească pârâtului reclamant reconvențional V

P junior suma de ... lei reprezentând valoarea cotelor de coproprietate (12/32) ce i-au aparținut până la data pronunțării acestei soluții.

Este important de precizat că prin ambele variante ale propunerilor de ieșire din indiviziune făcută de experții tehnici (fila 22-varianta I și fila 23- varianta II) se exclude împărțirea în natură a imobilelor întrucât "*casa edificata pe terenul în litigiu nu poate fi comod partajabilă*". Într-o atare situație, prin tabelele de mișcare parcelară (filele 22-23) expertiza propune fie atribuirea în întregime a imobilelor în litigiu reclamantei D V (varianta I), fie atribuirea în întregime a acelorași imobile lui V P junior, cu mențiunea că instanța a înșușit varianta I.

Din perspectiva celor de mai sus este evident că odata cu ieșirea din indiviziune prin atribuirea în întregime a casei și terenului aferent reclamantei D V, instanța a dispus și transferul de proprietate a cotelor părți din imobile aparținând lui V P jr (12/32) cu obligarea reclamantei la plata contravalorii lor, astfel cum s-a stabilit prin expertiză.

Ținând seama că fac obiectul impunerii veniturilor din transferul dreptului de proprietate (art. 77¹ din Codul fiscal) și cum prin acest transfer se înțelege, potrivit pct. 151² lit. e) ultima teza din Normele de aplicare, și înstrăinarea dreptului de proprietate pe baza unei hotărâri judecătorești, este indubitabil că suma de bani (stabilită prin expertiza judiciară și înșușita de instanța) reprezentând contravaloarea celor 12/32 cote părți din imobilele în litigiu pentru care instanța a dispus, odată cu ieșirea din indiviziune și transferul dreptului de proprietate din patrimoniul lui V P junior în patrimoniul reclamantei D V, reprezintă venit impozabil pentru care subiect al impunerii este contestatarul.

Din acest punct de vedere critica făcută de contestatar conform căreia persoanele care au înstrăinat cota de 20/32 din imobilele aflate în coproprietate au fost V P total și V V, pe când cota de 12/32 ce i-a aparținut nu a făcut obiectul antecontractului, asupra ei instanța dispunând doar partajarea, este neîntemeiată.

Pentru transferul dreptului de proprietate reprezentând cota de 20/32, vânzătorii V P senior și V V, în baza antecontractului validat de instanța și a hotărârii judecătorești pronunțată în cauză, au fost impuși și obligați la plata impozitului pe veniturile din aceste operațiuni.

În ceea ce privește afirmația potrivit căreia asupra cotei de 12/32 instanța a dispus doar partajarea, constatăm că și aceasta este inexactă și incorectă.

În realitate, în sens juridic, nu s-a realizat efectiv o partajare judecătorească, având în vedere că ieșirea din indiviziune și odata cu aceasta încetarea coproprietății pe cote părți nu s-a făcut prin împărțea în natură și stabilirea drepturilor exclusive asupra unei părți materiale, concret determinată, din imobilele în litigiu ce i-ar fi revenit lui V P junior. Cu alte cuvinte, Sentința civilă 69/25.01.2008 nu a avut ca efect transformarea dreptului de coproprietate pe cote părți a lui V P junior într-un drept exclusiv asupra imobilelor sau a unei părți materiale din imobilele în litigiu ci, așa cum s-a mai arătat, transferul dreptului de proprietate comună pe cote părți din patrimoniul lui V P în patrimoniul reclamantei D V contra unei sume de ... lei.

Fața de cele de mai sus constatăm că, în principiu, organele fiscale au respectat normele legale care reglementează impunerea veniturilor realizate din transferul proprietăților imobiliare.

Referindu-ne însă la modul de calcul a impozitului datorat de către V P junior, constatăm că baza de calcul este eronată. Organele emitente ale deciziei de impunere au avut în vedere la calculul impozitului pe venitul din transferul proprietății imobiliare prevederile pct. 151⁵ din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, stabilind valoarea imobilelor în conformitate cu datele din Raportul de evaluare aprobat de Camera notarilor publici nr. 4155/21.12.2007. Or, conform pct. 151⁷ al aceluși norme: "**Baza de calcul a 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, respectiv expertiza privind stabilirea valorii de circulație a imobilului.

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 pct. 151⁶ din prezentele norme metodologice."

Referindu-ne la cauza prezentată, în Sentința civilă nr. 69/2008 dată de Judecătoria N în Dosar nr. 3097/265/2006 s-a precizat valoarea totală a imobilului în litigiu, și anume suma de ... lei, rezultată conform raportului de expertiză în construcții efectuat de către expert L A care a stabilit valoarea de piață a construcțiilor la suma de ... lei (fila 38-43) și a raportului de expertiză tehnică judiciară efectuată de ing. H F prin care s-a stabilit valoarea de piață a terenului aferent la suma de ... lei (fila 37).

Așadar, calculul impozitului pe venitul din transferul dreptului de proprietate datorat de V P junior se va face luând ca bază de impunere valoarea înscrisă în hotărârea judecătorească, și nu valoarea înscrisă în expertiza întocmită de Camera notarilor publici.

Ținând seama de cele de mai sus și pentru o corectă determinare a obligațiilor de plată reprezentând impozit pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal atacat va fi desființat, urmând să fie emisă o alta decizie de impunere cu respectarea normelor legale și a considerentelor prezentei.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, republicat se

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr. .../2008 emisă de către organele fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice a orașului N prin care s-a stabilit în sarcina petentului V P junior impozit pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de ... **lei** și emiterea unei alte decizii conform celor prevăzute în considerente.

Prezenta poate fi atacată în termen 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean B - Secția de contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV