

DECIZIA nr. 820 din 2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de doamna **X**,
inregistrata la D.G.R.F.P.-Bucuresti sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. .., inregistrata la D.G.R.F.P.-Bucuresti sub nr. .., de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice .. cu privire la contestatia formulata de doamna **X**, cu domiciliul in str. ...

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de 12.07.2013 si inregistrata la Administratia Finantelor Publice .. sub nr. .., il constituie Decizia de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr. .., comunicata prin posta la data de **25.06.2013**, prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilei un impozit datorat in suma de .. 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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna X.

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

I. Administratia Finantelor Publice .. a emis pe numele contribuabilei X, Decizia de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr. .., prin care s-a stabilit un impozit datorat in suma de .. lei, in baza art. 77¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si a Sentintei civile nr. ... pronuntata in data de 16.09.2008 de catre Judecatoria .. – Judetul .. in dosarul nr. .. ramasa definitiva si irevocabila, comunicata organului fiscal cu adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice .. sub nr. ...

II. Prin contestatia formulata doamna X sustine ca nu datoreaza impozitul stabilit prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr. .., pe motiv ca impozitul se calculeaza la valoarea declarata de parti in actul prin care se transfera dreptul de proprietate, deoarece tranzactia a fost incheiata intre rude ori afini pana la gradul al doilea, invocand in sustinere prevederile art. 77¹ alin. (4) din Codul fiscal.

III. Fata de constatarile organelor de administrare fiscala, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a procedat corect la impozitarea veniturilor din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, in cazul transmisiunii dreptului de proprietate cu titlu de mostenire realizat prin hotarare judecatoreasca, pentru succesiunea dezbatuta si nefinalizata in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii.

In fapt, Administratia Finantelor Publice ... a emis pe numele doamnei X, Decizia de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr. ..., in baza art. 77¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Sentintei civile nr. .. pronuntata in sedinta publica din data de 16.09.2008 de Judecatoria .. in dosarul nr. ..., ramasa definitiva si irevocabila, din care rezulta ca impozitul datorat in suma de 740 lei a fost stabilit dupa cum urmeaza:

- **baza impozabila**: masa succesorală in suma de .. lei;
- **impozit aferent**: .. lei x 1% = .. lei, conform art. 77¹ din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata doamna X considera ca nu datoreaza impozitul stabilit prin Decizia de impunere anuala nr. ..., pe motiv ca impozitul se calculeaza la valoarea declarata de parti in actul prin care se transfera dreptul de proprietate, deoarece tranzactia a fost incheiata intre rude ori afini pana la gradul al doilea.

In drept, potrivit art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 77¹ Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

(...)

(3) Pentru transmisiunea dreptului de proprietate și a dezmembrămintelor acestuia cu titlul de moștenire nu se datorează impozitul prevăzut la alin. (1), dacă succesiunea este dezbătută și finalizată în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii. În cazul nefinalizării procedurii succesoriale în termenul prevăzut mai sus, moștenitorii datorează un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesoriale.

(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 orientative stabilite prin expertiza întocmită de camera notarilor publici, impozitul se va calcula la nivelul valorii stabilite prin expertiză, **cu excepția tranzacțiilor încheiate între rude ori afini până la gradul al II-lea inclusiv, precum și între soți, caz în care impozitul se calculează la valoarea declarată de părți în actul prin care se transferă dreptul de proprietate.”**

„(6) (...) 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 sau prin altă procedură, impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se calculează și se încasează de către organul fiscal competent. Instanțele judecătorești care pronunță hotărâri judecătorești definitive și irevocabile comunică organului fiscal competent hotărârea și documentația aferentă în termen de 30 de zile de la data rămânerii definitive și irevocabile a hotărârii. Pentru alte proceduri decât cea notarială sau judecătorească contribuabilul are obligația de a declara venitul obținut în maximum 10 zile de la data transferului, la organul fiscal competent, în vederea calculării impozitului. Pentru înscrierea drepturilor dobândite în baza actelor autentificate de notarii publici ori a certificatelor de moștenitor sau, după caz, a hotărârilor judecătorești și a altor documente în celelalte cazuri, registratorii de la birourile de carte funciară vor verifica îndeplinirea obligației de plată a impozitului prevăzut la alin. (1) și (3) și, în cazul în care nu se va face dovada achitării acestui impozit, vor respinge cererea de înscriere până la plata impozitului.”

Cu privire la aplicarea dispozițiilor legale precitate, pct. 151², pct. 151⁴, pct. 151⁵, pct. 151⁶ și 151⁷ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

“151². Definirea unor termeni:

(...)

În cazul transferului dreptului de proprietate pentru cauza de moarte, prin succesiune legală sau testamentară, **calitatea de contribuabil revine mostenitorilor legali** sau testamentari, precum și legatarilor cu titlu particular;”

“151⁴. În cazul procedurii succesoriale se aplică următoarele reguli:

[...]

h) în cazul în care procedura succesorală se finalizează prin hotărâre judecătorească, se aplică dispozițiile pct. 151⁷ paragraful 6 din prezentele norme metodologice.”

“151⁷. [...] Instanțele judecătorești care pronunță hotărâri judecătorești definitive și irevocabile în cauze referitoare la transferul dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia vor comunica organului fiscal din raza de competență teritorială a instanței de fond hotărârea și documentația aferentă în termen de 30 de zile de la data rămânerii definitive și irevocabile a hotărârii. În situația în care instanțele judecătorești nu transmit în termenul legal documentația prevăzută de lege, **organul fiscal poate stabili impozitul datorat, la solicitarea contribuabilului, pe baza documentației prezentate de acesta.** În situația în care la primirea documentației transmise de instanțele judecătorești constată diferențe care conduc la modificarea bazei de impunere, organul fiscal emite o decizie de impunere, conform procedurii legale.

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.”

Fata de dispozițiile legale mai sus invocate, se retin următoarele:

- mostenitorilor legali care au calitatea de contribuabili, în sensul art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, le revine obligația de plată a impozitului de 1% calculat la valoarea masei succesoriale, **în situația în care încheierea de finalizare a succesiunii nu are loc în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii**, indiferent dacă transmiterea mostenirii și ieșirea din indiviziune se concretizează într-un înscris unic sau în două înscrise separate.

- În ceea ce privește bunurile imobile ce fac obiectul unei succesiuni, normele prevăd expres că masa succesorală este impozabilă, în situația în care încheierea de finalizare a succesiunii nu are loc în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii, iar mostenitorii datorează un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesoriale.

- **impozitul se determină la valoarea masei succesoriale** și se suportă de mostenitori proporțional cu cota deținută din dreptul de proprietate.

- **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 o constituie expertizele întocmite de camerele notarilor publici privind valoarea de circulație orientativă a proprietăților imobiliare;**

- în situația în care prin hotărârea judecătorească nu a fost precizată valoarea imobilului stabilită de un expert autorizat în condițiile legii, iar o dată cu aceasta nu s-a anexat vreă documentație/expertiză privind stabilirea valorii de circulație a imobilului, la determinarea bazei de impunere organele fiscale teritoriale de impunere au în vedere prevederile 151⁵ și 151⁶ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, care menționează următoarele:

“**151⁵**. La transmiterea dreptului de proprietate, impozitul prevăzut la art. 77¹ alin. (1) și (3) din Codul fiscal se calculează la valoarea declarată de părți. **În cazul în care valoarea declarată de părți este mai mică decât valoarea**

orientativa stabilita prin expertizele întocmite de camerele notarilor publici, impozitul se va calcula la aceasta din urma valoare. [...]

La constituirea sau transmiterea dezmembrămintelor dreptului de proprietate, impozitul se determină la valoarea declarată de părți, dar nu mai puțin de 20% din valoarea orientativă stabilită prin expertiza întocmită de camera notarilor publici. Aceeași valoare se va stabili și la stingerea pe cale convențională sau prin consimțământul titularului a acestor dezmembrăminte.

La transmiterea nudei proprietăți, impozitul se determină la valoarea declarată de părți, dar nu mai puțin de 80% din valoarea orientativă stabilită prin expertizele camerei notarilor publici.[...]"

"**151**⁶. Expertizele privind valoarea de circulație a proprietăților imobiliare vor fi comunicate direcțiilor teritoriale ale Ministerului Economiei și Finanțelor până la data de 31 decembrie a anului fiscal curent, pentru a fi utilizate în anul fiscal următor.

Expertizele întocmite de camerele notarilor publici privind valoarea de circulație orientativă a proprietăților imobiliare **constituie baza de calcul a impozitului datorat de contribuabilii** definiți la pct. 151² din prezentele norme metodologice, în cazul în care valoarea declarată de parti este mai mică decât valoarea orientativă stabilită prin expertiza camerei notarilor publici."

Prin Sentința civilă nr. .. pronunțată de Judecătoria .., rămasă definitivă și irevocabilă prin nerecurare ce a avut ca obiect partaj succesoral, instanța a reținut că la decesul defunctilor au rămas ca moștenitori cu vocație succesorală legală părțile (., .. și X), în calitate de descendenți de gradul I, masa succesorală fiind compusă din :

- suprafața de 8000 mp teren situat în comuna .., satul .., județul ..;
- o casă de locuit în suprafața de 73 mp și anexe, imobile situate pe o suprafața de 800 mp în țărâna 2, parcela 108.

De asemenea, în baza art. 1704-1717 din Codul Civil cu aplicarea art.271-273 din Codul de procedură civilă și a art.673 din același cod, instanța consfințește învoiala părților înfățișată în scris și numită "tranzacție", astfel:

"(...) 2) Eu X, primesc:

- suprafața de 2066 mp din suprafața totală de 6200 mp teren arabil extravilan (...) situată pe raza satului .., comuna .., județul ..;
- suprafața de 333 mp din suprafața totală de 1000 mp, teren arabil extravilan, situată (...)situată pe raza satului .., comuna .., județul ..;

Evaluez lotul la suma de 2.500 ron."

Retinem astfel, că au avut loc două operațiuni distincte de transfer al dreptului de proprietate, respectiv succesiunea și ieșirea din indiviziune.

Când sunt mai mulți moștenitori chemați la succesiune, patrimoniul defunctului se transmite acestora în stare de indiviziune, fiecare copartăș dobândind o cota ideală și abstractă și nu o parte concretă din bunurile ce compun masa succesorală.

Avand in vedere prevederile legale citate, precum si documentele aflate la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

- organul fiscal a stabilit impozitul pe transferul proprietatii imobiliare in conformitate cu prevederile art. 77¹ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in baza Sentintei civile nr. .. pronuntata de Judecatoria .. in dosarul civil nr. .;

- determinarea valorii de circulatie a terenului intravilan si a impozitului datorat s-a efectuat de catre organul fiscal la valoarea orientativa a proprietatilor imobiliare in judetul .. comunicata de camera notarilor publici ..;

- prin Sentinta civila nr. .. pronuntata in sedinta din data de 16.09.2008 in dosarul nr. .., ramasa definitiva si irevocabila, s-a dezbatut succesiunea defunctilor .., decedat la 13.10.1987 si .., decedat la data de 10.12.1998, concomitent cu iesirea partilor din indiviziune. Judecatoria .. a luat act de intelegerea partilor cu privire la iesirea din indiviziune si a consfintit tranzactia incheiata.

Tinand seama de data decesului autorilor .. (13.10.1987) si ..(10.12.1998), precum si data hotararii judecatoresti prin care s-a dezbatut succesiunea (16.09.2008) se constata ca aceasta nu a fost dezbatuta si finalizata in termen de 2 ani de la data decesului autorilor succesiunii, fapt pentru care mostenitorii datoreaza un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesoriale.

Luand in considerare faptul ca succesiunea defunctilor .. si .. s-a dezbatut dupa depasirea termenului de doi ani si tinand calitatea de descendenta de gradul I ce revine doamnei X, rezulta ca valoarea impozabila a fost stabilita conform dispozitiilor exprese ale art. 77¹ alin. (3) si (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 151⁶ si pct. 151⁷ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv in baza expertizelor privind valoarea de circulatie a bunurilor imobile comunicate de Camerele notarilor publici directiilor teritoriale ale Ministerului Finantelor Publice.

Sustinerea contestatarei precum ca impozitul se calculeaza la valoarea declarata de parti in actul prin care se transfera dreptul de proprietate, deoarece tranzactia a fost incheiata intre rude ori afini pana la gradul al doilea nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat:

- legiuitorul a prevazut in mod expres si limitativ situatiile in care nu se datoreaza acest impozit, aceasta neincadrandu-se in niciuna din situatiile stipulate la acest articol, avand in vedere faptul ca hotararea judecatoreasca a avut ca obiect succesiunea, iar potrivit dispozitiilor legale invocate pentru transmisiunea dreptului de proprietate si a dezmembramintelor acestuia cu titlul de mostenire se datoreaza impozit de 1% calculat la valoarea masei succesoriale **daca succesiunea nu este dezbatuta si finalizata in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii;**

- printr-o hotarare judecatoreasca care are ca efect transferul unei proprietati imobiliare, intre persoanele aflate in asa numitele relatii de rudenie, afinitate sau casatorie, in situatia in care din hotararea instantei rezulta care este valoarea de transfer a imobilului **derivand din expertiza judicara**, baza de impozitare nu va mai fi stabilita de catre parti. In acest sens s-a pronuntat si Directia Legislatie Impozite Directe prin adresa nr. ..., remisa directiei noastre prin adresa nr. ...;

- nici cu ocazia depunerii declaratiei si nici a contestatiei, contestatara nu a depus documentatia din care sa rezulte valoarea masei succesoriale ce **rezulta din expertizele judiciare** avand in vedere faptul ca prin Sentinta civila nr... nu se precizeaza daca valoarea **proprietatilor imobiliare cuprinse în masa succesorală este rezultatul expertizei tehnice judiciare**.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.”

Fata de situatia mai sus prezentata, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna X pentru impozitul pe venit datorat pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal in cuantum de .. lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 151², 151³, 151⁴ si 151⁷ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare si art. 213 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna X impotriva deciziei de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr..., emisa de Administratia Finantelor Publice .., prin care s-a stabilit un impozit pe venit datorat in suma de **..lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.