

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

DECIZIA nr. 238 din 17.08.2009 privind solutionarea
contestatiei formulata de doamna **AB**,
cu domiciliul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /22.07.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. /21.07.2009, inregistrata sub nr. /22.07.2009, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de doamna AB.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 15.07.2009 si inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr. /16.07.2009 il constituie decizia de impunere privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr. 4080zzzz/17.06.2009, comunicata in data de 29.06.2009, prin care contribuabilei i s-a stabilit un impozit datorat in suma de **I** 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 doamna AB.

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

I. Administratia Finantelor Publice sector x a emis pe numele contribuabilei AB decizia de impunere nr. 4080zzzz/17.06.2009, prin care s-a stabilit un impozit datorat in suma de I lei, pentru instrainarea proprietatii situate in str.ap. 11, sector y, Bucuresti.

II. Prin contestatia formulata doamna AB sustine ca nu a fost niciodata proprietara sau coproprietara a imobilului respectiv, iar sentinta judecatoreasca din dosarul nr. /2007 i-a dat reclamantei SD dreptul de proprietate prin recunoasterea autenticitatii precontractului de vanzare-cumparare. Nicaieri in cuprinsul sentintei nu apare ca obiect un transfer de proprietate intre cele doua parti sau acordarea unor sume compensatorii pentru nerecunoasterea dreptului de uzufruct pentru parata contestatoare intrucat obiectul dosarului este autentificarea precontractului, unde numele sau nici nu figureaza.

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

Cauza supusa solutionarii este daca se datoreaza impozit pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal al unei persoane fizice in baza unei hotarari judecatoresti ce tine loc de act autentic de vanzare-cumparare pentru cota de 1/4 dintr-un apartament, in conditiile in care aceasta cota a intrat in patrimoniul acesteia in calitate de succesori prin retransmitere al promitentei vanzatoare decedate.

In fapt, prin sentinta civila nr./03.03.2008 Judecatoria sectorului y Bucuresti a admis actiunea principala formulata de reclamanta-parata SD, hotararea pronuntata tinand loc de act autentic de vanzare-cumparare intre reclamanta-parata SD, in calitate de cumparatoare si parata-reclamanta AB, in calitate de succesoare prin retransmitere a vanzatoarei decedate PA, pentru cota de 1/4 din dreptul de proprietate asupra imobilului situat in str./ap. 11, sector y, Bucuresti, conform antecontractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr./17.01.2007.

Apartamentul in discutie a fost bunul propriu al autoarei PA, decedata la data 25.03.2007 si ca intre aceasta si fiica sa SD a intervenit o promisiune bilaterala de vanzare-cumparare autentificata sub nr./17.01.2007, prin care mama s-a obligat sa vanda fiicei pana la data de 01.02.2012 nuda proprietate asupra apartamentului nr. 11 situat in Bucuresti, sector y, str./rezervandu-si uzufructul viager asupra apartamentului si obligandu-se sa constituie un drept de abitatie viagera in favoarea sotului sau, PG.

Conform certificatului de mostenitor nr. xyx/13.09.2007 masa succesorală este formata din dreptul de proprietate asupra imobilului situat in str./ap. 11, iar mostenitorii sunt reclamanta SD, in calitate de fiica, cu o cota succesorală de 3/4 si sotul supravietuitor PG, cu o cota succesorală de 1/4.

Ulterior, PG a decedat si in urma acestuia a ramas ca unica mostenitoare, in calitate de fiica, parata AB, in masa succesorală fiind cuprinsa, printre altele, si cota indiviza de 1/4 din apartamentul nr. 11 situat in Bucuresti, sector y, str./dobandita de catre defunct prin mostenire de la sotia sa PA, conform certificatului de mostenitor nr. yxy/26.09.2007.

Pentru a pronunta aceasta sentinta, instanta a retinut ca, de iure, cota de 1/4 din apartamentul in litigiu se afla in patrimoniul paratei AB, in calitate de succesor prin retransmitere al promitentei vanzatoare PA, iar in lumina principiului executarii in natura a obligatiilor a admis actiunea reclamantei-parate SD si a pronuntat hotararea care sa tina loc de act autentic de vanzare-cumparare pentru aceasta cota, respingand cererea reconventională a reclamantei-parate AB privind partajarea dreptului de uzufruct asupra apartamentului urmare constatarii inexistentei unui drept de uzufruct detinut in indiviziune de partile litigante.

In baza sentintei nr./03.03.2008, comunicata de Judecatoria sectorului y Bucuresti cu adresa inregistrata sub nr./13.01.2009, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au emis pe numele doamnei AB decizia de impunere nr. 4080zzzz/17.06.2009, prin care i-au stabilit un impozit in suma de I lei, pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal aferente cotei de 1/4 din imobilul situat in str./ap. 11.

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.

(4) Impozitul prevazut la alin. (1) si (3) se calculeaza la valoarea declarata de parti in actul *prin care se transfera dreptul de proprietate sau dezmembramintele sale*. In cazul in care

valoarea declarata este inferioara valorii orientative stabilite prin expertiza intocmita de camera notarilor publici, impozitul se va calcula la aceasta valoare.

(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, pct. 151⁶ si pct. 151⁷ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza urmatoarele:

"151². Definirea 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.

(...)

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

151⁶. Expertizele privind valoarea de circulatie a proprietatilor imobiliare vor fi comunicate directiilor teritoriale ale Ministerului Economiei si Finantelor pana la data de 31 decembrie a anului fiscal curent, pentru a fi utilizate in anul fiscal urmat.

Expertizele intocmite de camerele notarilor publici privind valoarea de circulatie orientativa a proprietatilor imobiliare constituie baza de calcul a impozitului datorat de contribuabilii definiti la pct. 151² din prezentele norme metodologice, in cazul in care valoarea declarata de parti este mai mica decat valoarea orientativa stabilita prin expertiza camerei notarilor publici.

Obligatia de a calcula si de a incasa impozitul revine:

- notarilor publici pentru actele autentificate de acestia;
- organului fiscal competent in celelalte cazuri.

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.

Baza de calcul a impozitului datorat este cea stabilita potrivit hotararii judecatoresti sau documentatiei aferente hotararii, in situatia in care acestea includ valoarea imobilului stabilita de un expert autorizat in conditiile legii, respectiv expertiza privind stabilirea valorii de circulatie a imobilului.

In cazul in care in hotararea judecatoreasca nu este precizata valoarea imobilului stabilita de un expert autorizat in conditiile legii sau in documentatia aferenta hotararii nu este cuprinsa expertiza privind stabilirea valorii de circulatie a imobilului, baza de calcul a impozitului se va stabili in conditiile pct. 151⁶ din prezentele norme metodologice. (...)"

*Prin urmare, este supus impunerii transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile, in momentul realizarii acestuia, **indiferent de natura sau tipul actului prin care se realizeaza acest transfer** si indiferent daca valoarea tranzactiei este sau nu decontata intre parti in momentul incheierii acesteia.*

In speta, bunul imobil supus impunerii a facut obiectul unui precontract (antecontract) de vanzare-cumparare autentificat sub nr./17.01.2007 incheiat intre promitenta-vanzatoare PA si promitenta-cumparatoare SD, instanta retinand (pg. 3 paragr. 5 din sentinta civila nr./03.03.2008) ca **acest precontract a generat in sarcina fiecarei parti o obligatie de a face**, respectiv de a incheia in viitor contractul de vanzare-cumparare pana la data de 01.02.2012.

Prin decesul promitentei-vanzatoare, intervenit anterior implinirii termenului convenit de parti pentru definitivarea actului de vanzare-cumparare, obligatia de a face existenta in sarcina sa, in baza precontractului, s-a transmis mortis causa succesorilor universali, potrivit cotelor legale ale acestora, respectiv 3/4 pentru SD, in calitate de fiica si 1/4 pentru AB, in calitate de succesoare prin retransmitere.

In consecinta, instanta de judecata a constatat ca, de iure, cota 1/4 din apartamentul in litigiu se afla in patrimoniul paratei AB, in calitate de succesor prin retransmitere al promitentei vanzatoare PA si a pronuntat hotararea prin care aceasta cota a trecut in patrimoniul reclamantei SD.

Sustinerea contestatoarei, precum ca prin hotararea judecatoreasca nu s-a realizat un transfer al dreptului de proprietate asupra apartamentului in cota de 1/4, instanta recunoscandu-i reclamantei doar autenticitatea precontractului de vanzare-cumparare este neintemeiata si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Astfel, in dispozitivul sentintei civile nr./03.03.2008 s-a prevazut in mod expres ca hotararea pronuntata **"tine loc de act autentic de vanzare-cumparare intre reclamanta-parata in calitate de cumparatoare si parata-reclamanta in calitate de succesoare prin retransmitere a vanzatoarei decedate"** si, ca atare, in baza acestei hotarari are loc transferul dreptului de proprietate **asupra cotei de 1/4 din apartamentul in litigiu**, dupa cum prevede si pct. 151² lit. e) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contrar sustinerilor contestatoarei, instanta a constatat ca aceasta cota de 1/4 din apartament se afla, de drept, in patrimoniul paratei, contestatoarea AB, in calitate de succesor prin retransmitere a promitentei-vanzatoare decedate, contestatoarea fiind unica mostenitoare a autorului PG care, la randul sau, a mostenit cota de 1/4 de la defuncta sa sotie PA.

Se retine ca, prin precontractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr./17.01.2007, dreptul de proprietate asupra apartamentului nu a trecut din patrimoniul promitentei-vanzatoare PA (decedata ulterior in 25.03.2007) in patrimoniul promitentei cumparatoare SD (fiica acesteia), precontractul dand nastere, in primul rand, la un drept de creanta, ambele parti obligandu-se sa incheie in viitor, la pretul stabilit, un contract de vanzare-cumparare (obligatii reciproce de a face). Spre deosebire de precontract, hotararea pronuntata de instanta de judecata tine loc de act (contract) autentic de vanzare-cumparare, prin ea transferandu-se dreptul de proprietate pentru cota de 1/4 din apartament, cumparatoarea dobandind dreptul de a se bucura si dispune de acesta in mod exclusiv si absolut, insa in limitele determinate de lege.

De asemenea, nu poate fi retinuta nici sustinerea contestatoarei ca, prin stingerea uzufructului viager rezervat tatalui sau PG, la data decesului acestuia, dreptul de proprietate a redevenit plinar, in toate atributele sale specifice, reclamantei SD. **Este adevarat ca instanta a retinut ca dreptul de proprietate a redevenit plinar, in toate atributele sale specifice, dar nu in mod exclusiv in patrimoniul reclamantei SD, aceasta fiind titulara doar a cotei de 3/4 din dreptul de proprietate asupra apartamentului** (pg. 3 paragr. 10 din sentinta), *in timp ce cota de 1/4 din acesta ce a revenit autorului PG a fost preluata de insasi contestatoarea AB, in calitate de mostenitoare a acestuia, conform certificatului de mostenitor nr. yxy/26.09.2007 (pg. 3 paragr. 9 din sentinta).*

In fine, potrivit dreptului succesoral roman, transmisiunea succesorală are ca obiect patrimoniul defunctului constituit din totalitatea drepturilor si obligatiilor patrimoniale ale acestuia, astfel ca, prin mostenire, succesorii dobandesc atat activul mostenirii alcatuit din drepturile patrimoniale ale defunctului, indiferent de natura lor (drepturi reale principale sau accesorii - proprietate, uzufruct, uz, abitatie etc. -, drepturi de creanta sau drepturi patrimoniale rezultand din creatii intelectuale etc.), cat si pasivul mostenirii compus din datoriile, obligatiile si sarcinile mostenirii.

Ca atare, de la data deschiderii succesiunii, respectiv din momentul decesului lui PG, opereaza de drept transmisiunea in patrimoniul mostenitoarei AB atat a cotei de 1/4 din dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. 11 pe care *de cuius* l-a mostenit, la randul sau, de la defuncta sa sotie PA, cat si a obligatiei de a face ce greveaza acest apartament, respectiv obligatia de a perfecta contractul de vanzare-cumparare pentru transmiterea dreptului de proprietate in cota de 1/4 astfel mostenita.

Fata de situatia mai sus prezentata urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia contribuabilei AB impotriva deciziei de impunere privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr. 4080zzzz/17.06.2009 pentru impozitul in suma de I 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- 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 si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de contribuabila AB impotriva deciziei de impunere privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr. 4080zzzz/17.06.2009, emisa de Administratia Finantelor Publice sector x pentru impozitul in suma de I 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.