

DECIZIA nr. 171 din 2009
privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabila X,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 4 cu adresa nr. , inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. , cu privire la contestatia formulata de contribuabila X, cu domiciliul in Bucuresti, str. , sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. , il constituie Decizia de impunere anuala privind rectificarea impozitului pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr. /26.03.2009, comunicata la data de **16.04.2009**, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit stabilita in plus in suma de Y 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 contribuabila X.

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

I. Prin contestatia formulata impotriva modului de calcul al impozitului din decizia de impunere nr. /26.03.2009, doamna X aduce urmatoarele argumente:

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. /22.02.2008 valoarea de vanzare a apartamentului a fost de lei, iar impozitul calculat si platit notarului public conform bonului fiscal nr. /22.02.2008 a fost de lei;

- calculul efectuat de notar, prin aplicarea procentului de 2% la valoarea pana la lei inclusiv si 1% pentru ce depaseste aceasta valoare a fost efectuat corect de notar, in conformitate cu art. art. 77¹ lit.b) din Codul fiscal.

Contestatarul solicita sa i se precizeze in ce baza legala a fost impartita valoarea apartamentului in doua parti egale, in contract nefiind specificat acest lucru.

II. Prin Decizia de impunere anuala privind rectificarea impozitului pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr. /26.03.2009, Administratia Finantelor Publice sector 4 a stabilit in sarcina doamnei X o diferenta de impozit stabilita in plus in suma de Y lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca diferenta de impozit in suma de Y lei aferent veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra unui imobil a fost corect stabilita, in conditiile in care pentru imobilele dobandite la o data mai mare de 3 ani cota de impozit este 2% pana la valoarea de lei inclusiv, iar din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca bunul instrainat este detinut in comun fara a se face nicio mentiune privind cota detinuta de cei doi coproprietari, baza impozabila fiind corectata conform procedurii stabilita prin OMFP nr.1706/2008.

In fapt, prin contractul de vanzare-cumparare autentificat de BNP Emil Purdescu sub nr. /22.02.2008 a fost instrainat apartamentul din Bucuresti, str. sector 4, proprietari X si T, dobandit la data de 20.12.2001, in timpul casatoriei, valoarea de tranzactie fiind de euro, echivalentul a lei.

Din incheierea de autentificare nr. /22.02.2008 rezulta ca, la data efectuarii tranzactiei a fost incasat impozitul datorat in conformitate cu art. 77¹ alin.(1) din Codul fiscal, in suma de lei.

Prin adresa nr. /22.01.2009, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 4 sub nr. /19.03.2009, BNP Emil Purdescu a transmis "Situatia tranzactiilor imobiliare efectuate in semestrul I 2008 pentru care se solicita rectificarea impozitului pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal", in vederea recuperarii sumelor rezultate din recalcularea impozitului calculat si incasat eronat, din care rezulta:

- baza de impunere corecta	lei;
- impozit calculat si incasat	P lei;
- diferenta de impozit de incasat	Y lei.

In baza Situatiei comunicata de BNP Emil Purdescu prin adresa sus mentionata, organul fiscal a emis pe numele contribuabilei X, in baza art. 77¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003, decizia de impunere nr. /26.03.2009 prin care a stabilit in sarcina acesteia urmatoarele:

- baza de impunere corecta	lei;
- impozit datorat	Z lei;
- impozit calculat de notarul public	P lei;
- diferenta de impozit stabilita in plus	Y lei.

Impozitul datorat in suma de lei a fost calculat conform art. 77¹ alin.(1) lit.b), prin aplicarea cotei de 2% asupra bazei impozabile in suma de lei ($\text{lei} \times 2\% = Z \text{ lei}$).

In drept, potrivit art. 39 lit. a) si art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006:

“**Art. 39.** - Urmatoarele persoane datoreaza plata impozitului conform prezentului titlu si sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente; (...).”

“**Art. 77¹(1)** - **La transferul dreptului de proprietate si al dezmembramintelor acestuia, prin acte juridice între 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 într-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 între rude si afini pana la gradul al III-lea inclusiv, precum si între sotii.

(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.

(4) *Impozitul prevazut la alin. (1) si (3) se calculeaza la valoarea declarata de parti în actul prin care se transfera dreptul de proprietate sau dezmembramintele sale. În cazul în care valoarea declarata este inferioara valorii orientative stabilite prin expertiza întocmita de camera notarilor publici, impozitul se va calcula la nivelul valorii stabilite prin expertiza, cu exceptia tranzactiilor încheiate între rude ori afini pâna la gradul al II-lea inclusiv, precum si între sotii, caz în care impozitul se calculeaza la valoarea declarata de parti în actul prin care se transfera dreptul de proprietate.*

(5) Camerele notarilor publici vor actualiza, o data pe an, expertizele privind valoarea de circulatie a bunurilor imobile care vor fi comunicate la directiile teritoriale ale Ministerului Finantelor Publice.

(6) *Impozitul prevazut la alin. (1) si (3) se va calcula si se va incasa de notarul public înainte de autentificarea actului sau, dupa caz, întocmirea 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 înscrierea 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, 151⁵, 151⁶ si 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 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;**

(...)."

"151⁵. La transmiterea dreptului de proprietate, *impozitul prevazut la art. 77¹ alin. (1) si (3) din Codul fiscal se calculeaza la valoarea declarata de parti. În cazul în care valoarea declarata de parti este mai mica decât valoarea orientativa stabilita prin expertizele întocmite de camerele notarilor publici, impozitul se va calcula la aceasta din urma valoare.* (...)."

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

Expertizele întocmite 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, în cazul în care valoarea declarata de parti este mai mica decât valoarea orientativa stabilita prin expertiza camerei notarilor publici.

Obligatia de a calcula si de a încasa impozitul revine:

- *notarilor publici pentru actele autentificate de acestia;*
- organului fiscal competent în celelalte cazuri. (...)."

Fata de dispozitiile legale mai sus invocate rezulta ca sunt numite contribuabili persoanele fizice rezidente, iar in cazul in care are loc un transfer al dreptului de proprietate, ca urmare a instrainarii prin acte juridice intre vii a dreptului de proprietate, indiferent de natura sau tipul actului prin care are loc acest transfer, contribuabilii datoreaza un impozit, calculat in mod diferit in functie de data dobandirii imobilului respectiv.

In ceea ce priveste modul de determinare a impozitului datorat, potrivit normelor legale sus citate, acesta se calculeaza la baza de calcul reprezentata, fie de valoarea declarata de parti în actul prin care se transfera dreptul de proprietate, inclusiv in cazul cand transferul se realizeaza in baza unei hotarari judecatoresti, fie de valoarea de circulatie orientativa a proprietatilor imobiliare stabilite prin expertiza întocmita de camera notarilor publici, in cazul în care valoarea declarata de parti este inferioara valorii orientative stabilite prin expertiza întocmita de camera notarilor publici. Astfel, in cazul bunurilor detinute in comun de doi coproprietari impartirea venitului se face potrivit cotelor parti inscrise intr-un document oficial, iar in situatia in care acestea nu se cunosc, venitul se imparte in mod egal.

Din analiza contractului de vanzare-cumparare autentificat de BNP Emil Purdescu sub nr. /22.02.2008 rezulta ca domnul T si doamna X sunt casatoriti detinand in comun apartamentul ce a fost instrinat. In conditiile in care din documentele depuse nu rezulta care este cota parte detinuta de cei 2 proprietari, pretul se determina in mod egal, respectiv lei/2, iar impozitul se calculeaza pentru suma de lei.

In ceea ce priveste bunurile detinute în comun, la art.85 din Codul fiscal se mentioneaza: *“Venitul net obtinut din exploatarea bunurilor si drepturilor de orice fel, detinute în comun, este considerat ca fiind obtinut de proprietari, uzufructuari sau de alti detinatori legali, înscrisi într-un document oficial, si se atribuie proportional cu cotele-parti pe care acestia le detin în acea proprietate sau în mod egal, în situatia în care acestea nu se cunosc.”*

Aceleasi prevederi se regasesc si la art.30 si art.31 din Codul familiei, care precizeaza:

“Art. 30. - Bunurile dobândite în timpul casatoriei, de oricare dintre sotii, sunt, de la data dobândirii lor, bunuri comune ale sotilor. (...).

Art. 31. - Nu sunt bunuri comune, ci bunuri proprii ale fiecarui sot:

- a) bunurile dobândite înainte de încheierea casatoriei;
- b) bunurile dobândite în timpul casatoriei prin mostenire, legat sau donatie, afara numai daca dispunatorul a prevazut ca ele vor fi comune;
- e) bunurile de uz personal si cele destinate exercitarii profesiei unuia dintre sotii;
- d) bunurile dobândite cu titlu de premiu sau recompensa, manuscritele stiintifice sau literare, schitele si proiectele artistice, proiectele de investitii si inovatii, precum si alte asemenea bunuri;
- e) indemnizatia de asigurare sau despagubirea pentru pagube pricinuite persoanei;
- f) valoarea care reprezinta si înlocuieste un bun propriu sau bunul în care a trecut aceasta valoare.”

Ca atare, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei motivul invocat de contestatara in sustinerea cauzei precum ca la calcularea impozitului trebuie luata in considerare valoarea de vanzare a apartamentului.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 77² din Codul fiscal și ale Procedurii de rectificare a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, aprobată prin OMFP nr.1706/2008, prin care se precizează:

Codul fiscal:

Art. 77². - În cazul în care, după autentificarea actului sau întocmirea încheierii de finalizare în procedura succesorală de către notarul public, se constată erori sau omisiuni în calcularea și încasarea impozitului prevăzut la art. 77¹ alin. (1) și (3), notarul public va comunica organului fiscal competent această situație, cu motivarea cauzelor care au determinat eroarea sau omisiunea. Organele fiscale competente vor emite decizii de impunere pentru contribuabilii desemnați la art. 77¹ alin. (1) și (3), în vederea încasării impozitului. Răspunderea notarului public pentru neîncasarea sau calcularea eronată a impozitului prevăzut la art. 77¹ alin. (1) și (3) este angajată numai în cazul în care se dovedește că neîncasarea integrală sau parțială este imputabilă notarului public care, cu intenție, nu și-a îndeplinit această obligație

OMFP nr.1706/2008:

“1. În cazul în care, după autentificarea actului sau întocmirea încheierii de finalizare în procedura succesorală, *notarul public constată erori sau omisiuni în calcularea și încasarea impozitului pe veniturile din transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, comunică organului fiscal în a cărui rază teritorială se află sediul biroului notarial această situație, cu motivarea cauzelor care au determinat eroarea sau omisiunea.*

2. Notarii publici comunică în scris organului fiscal în a cărui rază teritorială se află sediul biroului notarial următoarele:

- cauzele care au determinat eroarea sau omisiunea;
- datele de identificare ale părților contractante (domiciliu, cod numeric personal/număr de identificare fiscală);
- baza de impunere inițială și impozitul calculat și încasat pentru fiecare persoană fizică contribuabil;
- baza de impunere corectă, dacă este cazul;
- perioada de detinere a proprietății imobiliare transferate: până la 3 ani inclusiv sau mai mare de 3 ani, după caz;
- copia documentului de transfer al dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, pe baza căruia s-a calculat impozitul, certificată de notarul public.

3. Organul fiscal în a cărui rază teritorială se află sediul biroului notarial transmite documentația, în termen de 5 zile de la primirea acesteia, organului fiscal competent pentru stabilirea impozitului datorat.

4. (...) În termen de 15 zile de la primirea documentației, *organul fiscal competent stabilește impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal datorat de persoana fizică care realizează venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, calculează diferența de impozit datorat și emite Decizia de impunere privind rectificarea impozitului pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal*, cod 14.13.02.13/11.

(...).

6. Calculul impozitului datorat se face prin aplicarea cotei de impozit, potrivit legii, asupra venitului impozabil determinat pe baza informatiilor transmise de notarii publici.

Diferentele de impozit stabilite în plus se platesc de contribuabilii persoane fizice în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării Deciziei de impunere privind rectificarea impozitului pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, cod 14.13.02.13/11. “

De asemenea, Instructiunile de completare a formularului “Decizie de impunere privind rectificarea impozitului pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal - cod 254” precizeaza ca acestea “*se utilizeaza la stabilirea de catre organul fiscal competent a diferentelor de impozit datorat de persoanele fizice care realizeaza venitul din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, în cazul în care, dupa autentificarea actului sau întocmirea încheierii de finalizare în procedura succesorală, notarul public constata erori sau omisiuni în calcularea și încasarea impozitului.”*

Astfel, în baza Procedurii de mai sus, birourile notariale comunica organului fiscal situatia referitoare la erorile și omisiunile în calcularea și încasarea impozitului, în vederea rectificării impozitului pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal și a recuperării sumelor rezultate din recalcularea impozitului calculat și încasat eronat, prin stabilirea diferenței de impozit de încasat, față de suma stabilită de biroul notarial.

În speta, BNP Emil Purdescu a comunicat AFP sector 4 “Situatia tranzactiilor imobiliare pentru care se solicita rectificarea impozitului pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal”, din care rezulta o baza de impunere corectă pentru doamna X în suma de lei, respectiv 1/2 din valoarea tranzacției în suma de lei stabilită inițial de biroul notarial, impozit calculat și încasat în suma de P lei, precum și diferența de impozit de încasat în suma de Y lei.

Astfel, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmatia contestatărei privind calcularea corectă a impozitului de către biroul notarial, întrucât legiuitorul a prevăzut posibilitatea rectificării impozitului pe veniturile din transferul dreptului de proprietate calculat și încasat în momentul autentificării actului de vânzare-cumpărare, în cazul în care acesta constată erori sau omisiuni în calcularea și încasarea impozitului, precum și obligatia comunicării către organul fiscal în a cărui rază teritorială se afla sediul biroului notarial a bazei de impunere corectă.

Ca atare, prin decizia de impunere nr. /26.03.2009 organul fiscal a procedat la recalcularea impozitului calculat și încasat eronat de BNP Emil Purdescu asupra bazei de impunere în suma de lei rectificată de biroul notarial, stabilind impozitul datorat în suma de Z lei, față de suma de P lei calculată de notarul public și diferența de impozit de încasat în suma de Y lei, în condițiile în care bunul înstrăinat a fost detinut în comun de coproprietari, fără a se stabili cota parte a fiecărui coproprietar.

Fata de aspectele prezentate, de documentele anexate in sustinerea cauzei si de mentiunile organului de impunere, tinand seama si de prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv: *“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, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru diferenta de impozit stabilita in plus in suma de Y lei.*

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.39, art. 77¹, art. 77² si art.85 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 151², 151⁵, 151⁶ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.30 si art.31 din Codul familiei, pct.1, 2, 3, 4, 6 din Procedura aprobata prin OMFP nr.1706/2008 si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere anuala privind rectificarea impozitului pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2008 nr. /26.03.2009, pentru diferenta de impozit in suma de Y lei.

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

