

DECIZIA nr. 242 din 2008

privind solutionarea contestatiei formulata de domnul 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 ... cu adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de domnul X, cu domiciliul in Bucuresti, str.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de ... si inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector... sub nr. ..., il constituie Decizia de impunere privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2007 nr. ..., comunicata la data de ..., prin care s-a stabilit 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 a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul

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

I. Prin contestatia formulata domnul ... solicita anularea deciziei de impunere nr. ..., pe motiv ca partajarea succesorală a apartamentului 2 situat in Bucuresti, str.... ce a facut obiectul sentintei civile nr.... pronuntata de Judecatoria sectorului ... Bucuresti, nu se impoziteaza.

In sustinere acesta invoca prevederile pct.151³ alin.2 si ale pct. 151⁴ lit.f) din H.G. nr.1195/2007 pentru modificarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004.

II. Prin Decizia de impunere anuala privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2007 nr. ..., Administratia Finantelor Publice sector ... a stabilit in sarcina domnului X un impozit datorat in suma de ... lei, in baza hotararii judecatoresti nr.... pronuntata in sedinta din data de ... de catre judecatoria sectorului ... in dosarul nr.... ramasa definitiva si irevocabila la data de ..., in conformitate cu art. 77¹ din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

Cauza supusa solutionarii este daca se supune impunerii operatiunea de partaj judiciar a unui bun imobil, in conditiile in care hotararea judecatoreasca prin care s-a dispus partajul a ramas definitiva si irevocabila dupa intrarea in vigoare a Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr. 1195/2007.

In fapt, prin sentinta civila nr. ... Judecatoria sectorului... Bucuresti a admis in parte actiunea reclamantului X in contradictoriu cu paratilor Y si intervenient Z, a dispus sistarea starii de indiviziune cu privire la apartamentul nr. ..., situat in Bucuresti, str. ... si a obligat paratele la plata catre reclamant a unei sume de ... euro cu titlu de sulta corespunzatoare cotei-indivize de 1/2 din masa succesorală detinuta de reclamant.

Pentru a pronunta aceasta sentinta, instanta a retinut ca, in urma decesului intervenit la data de ... a numitei J, s-a dezbatut succesiunea, emitandu-se certificatul de mostenitor nr. Se arata ca mostenitorii cu vocatie succesorală sunt partile din proces, in calitate de fii, iar bunurile succesorală constau, in principal, din dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in Bucuresti, str.....

In urma actiunii reclamantului X, prin care solicita sistarea starii de indiviziune, instanta judecatoreasca a hotarat, atribuirea imobilului ap. nr. ..., situat in Bucuresti, str. ..., in valoare de ... euro in lotul paratei reclamante Y, cu obligatia platii catre reclamantul X a sumei de ... euro, cu titlu de sulta, corespunzatoare cotei-indivize de 1/2 din masa succesorală detinuta de acesta.

Sentinta civila nr. ... a ramas definitiva si irevocabila prin neapelare la data de ..., conform mentiunii instantei de pe copia existenta la dosarul cauzei.

In baza sentintei civile nr. ..., comunicata de instanta judecatoreasca in temeiul art. 77¹ alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Administratia Finantelor Publice sector ... a emis pe numele contribuabilului X decizia de impunere nr. ..., prin care a stabilit in sarcina acestuia un impozit in suma de ... lei, calculat in baza art. 77¹ din Legea nr. 571/2003.

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.

(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 intre rude si afini pana la gradul al III-lea inclusiv, precum si intre soti.

(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

nefinalizării procedurii succesoriale în termenul prevăzut mai sus, moștenitorii datorează un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesoriale.

(6) Impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se va calcula și se va încasa de notarul public înainte de autentificarea actului sau, după caz, întocmirea încheierii de finalizare a succesiunii. Impozitul calculat și încasat se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut. *In cazul în care transferul dreptului de proprietate sau al dezmembărilor acestuia, pentru situațiile prevăzute la alin. (1) și (3), se va realiza prin hotărâre judecătorească, impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se va calcula și se va încasa 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 ramanerii definitive și irevocabile a hotărârii.* Pentru înscrierea drepturilor dobândite în baza actelor autentificate de notarii publici ori a certificatelor de moștenitor sau, după caz, a hotărârilor judecătorești, registratorii de la birourile de carte funciara 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 plată impozitului".

Cu privire la aplicarea dispozițiilor legale precitate, pct. 151², 151⁴ și 151⁵ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, modificate și completate prin H.G. nr. 1.861/2006 precizează următoarele:

"151². Definierea unor termeni:

a) *prin contribuabil*, în sensul art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *se înțelege persoana fizică careia îi revine obligația de plată a impozitului*. În cazul transferului dreptului de proprietate sau a dezmembărilor acestuia prin acte juridice între vii, contribuabil este cel din patrimoniul caruia se transferă dreptul de proprietate sau dezmembăratele acestuia: vânzătorul, donatorul, creditorul, transmitatorul în cazul contractului de întreținere, etc. În contractele de schimb imobiliar calitatea de contribuabil o au toți copermutanții (coschimbașii).

În cazul transferului dreptului de proprietate pentru cauza de moarte, prin succesiune legală sau testamentară, calitatea de contribuabil revine moștenitorilor legali sau testamentari precum și legatarilor cu titlul particular.

(...)

i) **actul de partaj voluntar sau judiciar și actul de schimb sunt supuse impozitării;** data dobândirii imobilelor care fac obiectul acestor acte, va fi data la care fiecare coproprietar (coindivizar) sau copermutant (coschimbaș) a dobândit proprietatea.

j) (...).

151⁴. Finalizarea procedurii succesoriale are loc la data emiterii certificatului de moștenitor.

În situația în care succesiunea legală sau testamentară este dezbătută și finalizată prin emiterea certificatului de moștenitor legal/legatar în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii sau se emite certificat de moștenitor suplimentar nu se datorează impozit.

Succesiunea finalizată după expirarea termenului de 2 ani, ca și suplimentarea certificatului de moștenitor/legatar după împlinirea termenului de 2 ani (aceluiași termen) se impozitează.

În situația în care bunurile imobile din masă succesorală sunt supuse impozitării, notarul public va calcula și comunica cuantumul acestora la data depunerii cererii de deschidere a procedurii succesoriale.

Impozitul datorat va fi achitat de catre contribuabil la data intocmirii incheierii finale de catre notarul public.

Impozitul se calculeaza la valoarea masei succesoriale supusa impozitarii. Prin masa succesoriala supusa impozitarii se intelege diferenta pozitiva dintre activul si pasivul succesiunii. In pasivul succesiunii se includ creantele certe si lichide dovedite prin acte autentice si/sau executorii, precum si cheltuielile de inmormantare de pana la 1000 RON, cheltuielile de inmormantare nu trebuie dovedite cu inscrisuri.

151⁵ (...) *Pentru actul de partaj impozitul se determina la valoarea masei partajabile si se suporta de copartajanti proportional cu cota detinuta din dreptul de proprietate, raportat la data dobandirii fiecarui imobil ce compune masa partajabila*".

Prin H.G. nr. 1.195/2007, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 707/19.10.2007, **Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 au fost modificate**, dupa cum urmeaza:

"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, creditorul, transmitatorul in cazul contractului de intretinere, al actului de dare in plata, al contractului de tranzactie etc., cu exceptia transferului prin donatie.

(...)

In cazul transferului dreptului de proprietate pentru cauza de moarte, prin succesiune legala sau testamentara, *calitatea de contribuabil revine mostenitorilor legali sau testamentari*, precum si legatarilor cu titlu particular;

(...)

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;

(...).

151³. Nu se datoreaza impozit la dobandirea dreptului de proprietate asupra terenurilor si constructiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate in temeiul legilor speciale (...)

In cazul partajului judiciar sau voluntar nu se datoreaza impozit.

151⁴. In cazul procedurii succesoriale se aplica urmatoarele reguli:

a) finalizarea procedurii succesoriale are loc la data intocmirii incheierii de finalizare a succesiunii;

b) impozitul datorat va fi achitat de catre contribuabil la data intocmirii incheierii finale de catre notarul public;

c) in situatia in care succesiunea legala sau testamentara este dezbatuta si finalizata prin intocmirea incheierii de finalizare a succesiunii in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii, nu se datoreaza impozit. Nu se datoreaza impozit nici in situatia in care, dupa

finalizarea succesiunii, se solicita certificat de mostenitor suplimentar si se intocmeste incheierea finala suplimentara inainte de expirarea termenului de 2 ani;

d) in cazul finalizarii succesiunii prin intocmirea incheierii finale dupa expirarea termenului de 2 ani, mostenitorii datoreaza impozitul de 1% prevazut in art. 77¹ alin. (3) din Codul fiscal;

e) in cazul in care succesiunea a fost finalizata prin intocmirea incheierii de finalizare inainte de expirarea termenului de 2 ani si se solicita certificat de mostenitor suplimentar dupa expirarea termenului de 2 ani, calculat de la data decesului autorului succesiunii, mostenitorii datoreaza impozit in conditiile art. 77¹ alin. (3) din Codul fiscal numai pentru proprietatile imobiliare ce se vor declara si mentiona in incheierea finala suplimentara;

f) **in cazul succesiunilor vacante si a partajului succesoral nu se datoreaza impozit;**

g) impozitul se calculeaza si se incaseaza la valoarea proprietatilor imobiliare cuprinse in masa succesorală (...).

h) in cazul in care procedura succesorală se finalizeaza prin hotarare judecatoreasca, se aplica dispozitiile pct. 151⁷ paragraful 6 din prezentele norme metodologice.

151⁷. Instanțele judecatorești care pronunță hotărâri judecatorești definitive și irevocabile în cauze referitoare la transferul dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia vor comunica organului fiscal din raza de competență teritorială instanței de fond hotărârea și documentația aferentă în termen de 30 de zile de la data ramanerii definitive și irevocabile a hotărârii (...).

Prin urmare, anterior datei de 19.10.2007, normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal și aprobate prin hotărâre a Guvernului prevedeau în mod expres impozitarea actelor de partaj voluntar sau judiciar, indiferent de faptul că bunurile imobile partajate proveneau sau nu dintr-o succesiune și indiferent dacă partajarea avea loc înainte sau după expirarea termenului de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii.

*Ulterior datei de 19.10.2007, în urma modificărilor aduse prin H.G. nr. 1.195/2007, normele metodologice prevăd în mod expres faptul că în cazul **partajului judiciar sau voluntar nu se datorează impozit**. În ceea ce privește bunurile imobile ce fac obiectul unei succesiuni, normele prevăd expres că **partajul succesoral nu se impozitează**, fiind impozitată doar masa succesorală, în situația în care întocmirii încheierii de finalizare a succesiunii nu are loc în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii.*

În cazul în speta, bunul imobil supus impunerii a făcut parte din masa succesorală rămasă în urma decesului numitei Y la data de 16.11.1991 și a fost înscris în certificatul de mostenitor eliberat la data de ..., mostenitori fiind X și Z, fiecare detinând o cota indiviză de 1/2 din masa succesorală.

Prin sentința civilă nr. ..., rămasă definitivă și irevocabilă în data de 13.12.2007, instanța judecatorească a dispus sistarea indiviziunii, partajarea bunului imobil și plata către domnul X a sumei de ... euro, cu titlu de sulta corespunzătoare cotei-indivize de 1/2 din masa succesorală detinută de acesta.

Se reține că, dupa data de 19.10.2007, Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, astfel cum au fost ele modificate prin H.G. nr. 1.195/2007, referitoare la impunerea veniturilor din transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal, prevăd in

mod expres ca partajul voluntar sau judiciar, inclusiv partajul succesoral nu se mai supun impozitarii. Or, in virtutea principiului de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, **actul de partaj nu este supus impozitarii**, indiferent de modalitatea si momentul realizarii iesirii din indiviziune (act de partaj succesoral cuprins in certificatul de mostenitor, act de partaj succesoral realizat ulterior emiterii certificatului de mostenitor - voluntar sau judiciar).

Avand in vedere ca sentinta civila nr. ... a devenit definitiva si irevocabila in data de 13.12.2007, ulterior intrarii in vigoare a H.G. nr. 1.195/2007, operatiunea de partaj judiciar, realizata prin aceasta sentinta, nu mai poate fi supusa impozitarii.

Fata de situatia mai sus prezentata urmeaza a se admite contestatia contribuabilului X si a se anula in totalitate decizia de impunere privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2007 nr. ... pentru impozitul in suma 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- 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) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Admite contestatia formulata de contribuabilul X si anuleaza decizia de impunere privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2007 nr. ..., emisa de Administratia Finantelor Publice sector ... pentru impozitul in suma de ... lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac.