

DECIZIA nr. 121 din 2015 privind solutionarea
contestatiei formulata de doamna **X**,
cu domiciliul in Bucuresti, str. ..., .., 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. ..., completata cu adresa nr. ... inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..., de catre Administratia Sector ... a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de doamna X.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Sector ... a Finantelor Publice sub nr. ..., il constituie Decizia de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2013 nr. ..., comunicata la data de **24.04.2014**, prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilei un impozit pe venit 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 Sector ... a Finantelor Publice a emis pe numele contribuabilei X decizia de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2013 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 de Judecatoria Sectorului 4 Bucuresti in dosarul nr. ..., ramasa definitiva prin Decizia civila nr. ...pronuntata de Tribunalul Bucuresti Sectia a IV-a Civila.

II. Doamna X contesta Decizia de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2013 nr. ..., invocand in sustinere urmatoarele motive:

- nu au fost emise Normele metodologice privind calculul, incasarea si virarea impozitului pe transferurile imobiliare, conform pct.(8) al art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- art. 77¹ este aplicabil din anul 2013 si nu se aplica retroactiv asupra succesiunilor incepute in 2009;

- impozitul a fost calculat eronat ca urmare a aplicarii eronate a procentului de 2% fata de 1% la valoarea impozabila;

- anul 2009 este momentul decesului defunctului ... si al deschiderii succesiunii conform art. 954 si 1114 din Codul civil. Acesta este si momentul

acceptarii transferului de proprietate imobiliara indiferent de momentul in care devine definitiva sentinta judecatoreasca;

In sustinerea contestatiei anexeaza adresa nr. ... emisa de Directia Venituri Buget Local Sector .. din care rezulta ca fratele sau Y, beneficiarul in cadrul aceluiasi proces de succesiune a transferului de proprietate asupra imobilului din str. ..., i s-au stabilit obligatii reprezentand impozit anual si penalizari aferente din anul 2009, an in care a decedat Z, iar banii achitati in perioada 2009-2012 au fost constituiti ca activ succesoral, divizibil pe cei 3 succesori.

In concluzie solicita reanalizarea deciziei de impunere cu privire la modul de aplicare a prevederilor art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Fata de constatările 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 stabilit corect in sarcina contribuabilei X impozitul in suma de ...lei in conditiile in care, in cazul procedurii succesorale, organul fiscal nu a avut in vedere prevederile art. 77¹ alin. (3) din Codul fiscal, care precizeaza ca in cazul transmisiunii dreptului de proprietate cu titlu de mostenire realizat printr-o hotarare judecatoreasca, pentru succesiunea dezbatuta si nefinalizata in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii se datoreaza impozit de 1% calculat la valoarea masei succesorale.

In fapt, Administratia Sector ... a Finantelor Publice a emis pe numele doamnei X decizia de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2013 nr. ..., in baza art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Sentintei civile nr. ... pronuntata de Judecatoria Sectorului .. Bucuresti in dosarul nr. ..., ramasa definitiva prin Decizia civila nr. .. pronuntata de Tribunalul Bucuresti Sectia a IV-a Civila, din care rezulta ca impozitul datorat in suma de ... lei a fost stabilit dupa cum urmeaza:

- baza impozabila : in suma de .. lei;
- impozit datorat : ... lei x 2% = ... lei, conform art. 77¹ alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata doamna X sustine in esenta faptul ca art. 77¹ este aplicabil din anul 2013 si nu se aplica retroactiv asupra succesiunilor incepute in anul 2009, moment in care a fost acceptat transferul de proprietate imobiliara indiferent de momentul in care devine definitiva sentinta judecatoreasca, iar impozitul a fost calculat eronat ca urmare a aplicarii eronate a procentului de 2% fata de 1% la valoarea impozabila.

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

"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:

[...]

b) pentru imobilele descrise la lit. a), dobândite la o data mai mare de 3 ani:

- 2% pâna la valoarea de 200.000 lei inclusiv;
- peste 200.000 lei, 4.000 lei + 1% calculat la valoarea ce depaseste 200.000 lei inclusiv. (...)

(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 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. Instanțele 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. (...)*

Cu privire la aplicarea dispozitiilor legale precitate, pct. 151², 151⁴ si 151⁵ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, modificate si completate prin H.G. nr. 1195/2007 precizeaza urmatoarele:

"151². Definirea unor termeni:

a) *prin contribuabil*, in sensul art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *se intelege persoana fizica careia ii revine obligatia de plata a impozitului. (...)*

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 titlul particular.

"151⁴. În cazul procedurii succesorale se aplica urmatoarele reguli:

a) finalizarea procedurii succesorale are loc la data întocmirii încheierii de finalizare a succesiunii;

(...)

d) în cazul finalizării succesiunii prin întocmirea încheierii finale după expirarea termenului de 2 ani, mostenitorii datoreaza impozitul de 1% prevazut în art. 77¹ alin. (3) din Codul fiscal;

(...)

f) în cazul succesiunilor vacante si a partajului succesor nu se datoreaza impozit;

g) impozitul se calculeaza si se încaseaza la valoarea proprietatilor imobiliare cuprinse în masa succesorala.

Masa succesorala, din punct de vedere fiscal și în condițiile art. 77¹ alin. (1) și (3) din Codul fiscal, cuprinde numai activul net imobiliar. În scop fiscal, **prin activul net imobiliar se înțelege valoarea proprietăților imobiliare după deducerea pasivului succesor corespunzător acestora.** În pasivul succesiunii se includ obligațiile certe și lichide dovedite prin acte autentice și/sau executorii, precum și cheltuielile de înmormântare până la concurența sumei de 1.000 lei, care nu trebuie dovedite cu înscrisuri.

În cazul în care în activul succesor se cuprind și bunuri mobile, drepturi de creanță, acțiuni, certificate de acționar etc., se va stabili proporția valorii proprietăților imobiliare din totalul activului succesor, iar pasivul succesor se va deduce din valoarea bunurilor mobile, respectiv imobile, proporțional cu cota ce revine fiecăreia din categoriile de bunuri mobile sau imobile.

După deducerea pasivului succesor corespunzător bunurilor imobile, din valoarea acestora se determină activul net imobiliar reprezentând baza impozabilă;

h) în cazul în care procedura succesorala se finalizeaza prin hotărâre judecatoreasca, se aplica dispozitiile pct. 151⁷ paragraful 6 din prezentele norme metodologice.

"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. [...]"

Fata de dispozitiile legale mai sus invocate, rezulta ca mostenitorilor legali care au calitatea de contribuabili, in sensul art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, le revine obligatia de plata a impozitului de 1% calculat la valoarea masei succesorale, in situatia in care incheierea de finalizare a succesiunii nu are loc in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii, indiferent daca

transmiterea mostenirii si iesirea din indiviziune se concretizeaza intr-un in scris unic sau in doua in scrisuri separate.

In cazul in care procedura succesorală se finalizează printr-o hotărâre judecătorească impozitul se va calcula și se va încasa de organul fiscal competent, în baza hotărârii judecătorești definitive și irevocabile comunicată de instanța judecătorească.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se rețin următoarele:

- în cazul transferului dreptului de proprietate pentru cauza de moarte, prin succesiune legală sau testamentară, **calitatea de contribuabil revine mostenitorilor legali;**

- **finalizarea procedurii succesorală are loc la data întocmirii încheierii de finalizare a succesiunii;**

- **în cazul finalizării succesiunii prin întocmirea încheierii finale după expirarea termenului de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii, mostenitorii datorează impozitul de 1% prevăzut în art. 77¹ alin. (3) din Codul fiscal;**

- 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 proprietăților imobiliare cuprinse în masa succesorală.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și în raport de sustinerile contestatarii se constată următoarele:

• organul fiscal a stabilit impozitul pe transferul proprietății imobiliare în conformitate cu prevederile art. 77¹ alin. (1) lit. b) alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în baza Sentinței civile nr. ... pronunțată de Judecătoria Sectorului .. București în dosarul nr. ..., ramasă irevocabilă la data de **23.09.2013** prin decizia civilă nr. ... pronunțată de Tribunalul București – Secția a IV-a Civilă;

• prin Sentința civilă nr. ... pronunțată de Judecătoria Sectorului .. București, instanța a admis cererea formulată .. în contradictoriu cu parții X și Y, având ca obiect succesiune. Instanța a reținut următoarele:

- constată deschisă succesiunea ramasă de pe urma defunctului Z, decedat la data de 15.03.2009. **Masa succesorală** ramasă de pe urma defunctului se compune din :

• **Activ succesoral, în valoare totală de ... lei** ce cuprinde:

Bunuri imobile în valoare totală de ... lei ce se compun din: dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. .. situat în București, str. ... (.. lei) și dreptul de proprietate asupra imobilului situat în comuna ... (... lei);

Bunuri mobile în valoare totală de ... lei;

• **Pasivul succesoral, în valoare totală de ... lei.**

- constată că au rămas mostenitori legali : reclamanta-parată ... și parții-reclamanti X și Y, cu o cota de 1/3 fiecare din masa succesorală;

- sisteaza starea de indiviziune (...).

Sustinerea contestatarei precum ca *art. 77¹ este aplicabil din anul 2013 si nu se aplica retroactiv asupra succesiunii inceputa in anul 2009, moment in care a fost acceptat transferul de proprietate imobiliara indiferent de momentul in care devine definitiva sentinta judecatoreasca*, 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 prevazute de lege, 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 finalizata in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii, ori prin sentinta civila nr. ..., ramasa definitiva si irevocabila la data de 23.09.2013 s-a finalizat succesiunea defunctului Y decedat la data de 15.03.2009.**

Din aceasta perspectiva, argumentele contestatarei sunt nefondate si contrazise de realitatea starii de fapt, respectiv ca data decesului - 15.03.2009 si data hotararii irevocabile prin care s-a dezbatut succesiunea 23.09.2013 la peste 2 ani de la data decesului autorului succesiunii este un fapt dovedit astfel ca exceptia reglementata la art. 77¹ alin. (3) din Codul fiscal nu este aplicabila spetei in cauza, motiv pentru care mostenitorii datoreaza impozitul de 1% asupra valorii masei succesoriale raportat la cota parte din masa succesoriala.

De asemenea, adresa nr. ... emisa de Directia Venituri Buget Local Sector .. anexata in sustinerea contestatiei nu are nicio relevanta in sustinerea contestatiei intrucat aceasta se refera la impozitul pe cladiri, precum si taxa pe cladiri ce se datoreaza catre bugetul local al sectorului in care este amplasata cladirea, conform art. 249, capitolul II "*Impozitul și taxa pe clădiri*" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Tinand seama de data decesului autorului Y (**15.03.2009**) si data incheierii de finalizare a succesiunii (**23.09.2013**) se constata ca aceasta nu a fost dezbatuta si finalizata in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii, fapt pentru care mostenitorii datoreaza impozit de 1% calculat la valoarea proprietatilor imobiliare cuprinse în masa succesoriala.

Luand in considerare faptul ca succesiunea defunctului Y s-a dezbatut si finalizat dupa depasirea termenului de doi ani si tinand cont de calitatea de mostenitor ce ii revine contestatarei X, in speta sunt aplicabile prevederile art. 77¹ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "*in cazul nefinalizarii procedurii succesoriale in termenul prevazut mai sus, mostenitorii datoreaza un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesoriale*".

In cazul contestatarei X, se constata ca baza de calcul a impozitului datorat este eronata, intrucat AS..FP a calculat impozitul stabilit prin decizia de impunere anuala nr. .. in suma de .. lei prin aplicarea cotei de impozitare de 2% fata de 1% la valoarea proprietatilor imobiliare cuprinse in masa succesorală, care din punct de vedere fiscal si in conditiile art. 77¹ alin. (1) și (3) din Codul fiscal, cuprinde numai activul net imobiliar.

Pentru aceste considerente si tinand cont de precizarile organului fiscal mentionate in adresa nr. ..., se va desfiinta Decizia de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2013 nr. ... prin care sa stabilit in sarcina doamnei X un impozit in suma de ... lei, urmand ca organul fiscal teritorial sa emita o noua decizie de impunere care sa tina seama de cele retinute in prezenta decizie de solutionare a contestatiei, respectiv ca impozitul se stabileste la valoarea proprietatilor imobiliare cuprinse în masa succesorală si **se suporta de mostenitori proportional cu cota detinuta din dreptul de proprietate.**

Prin urmare, Administratia Sector .. a Finantelor Publice va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta, exercitandu-si rolul activ in vederea incadrării corecte, din punct de vedere al tratamentului fiscal, a venitului realizat din transmiterea dreptului de proprietate cu titlu de mostenire. La reanalizare se vor avea in vedere si dispozitiile prevazute de art. 213 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *“Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului in propria cale de atac”*.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.6 si 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care precizeaza:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Tinand cont de cele de mai sus si pentru o corecta determinare a obligatiilor de plata reprezentand impozit pe venitul din transferul dreptului de proprietate, in conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal va fi desfiintat, urmand ca organele

fiscale din cadrul AS...FP sa emita o alta decizie de impunere cu respectarea prevederilor legale si a considerentelor prezentei.

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, pct. 11.6 si 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere anuala pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2013 nr. ..prin care sa stabilit in sarcina doamnei X un impozit pe venit in suma de .. lei, urmand ca Administratia Sector ... a Finantelor Publice sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, precum si de cele retinute prin prezenta.

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.