

DECIZIA nr. 495 din 2014
privind solutionarea contestatiei formulate de
domnul X,
din 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 de catre Administratia Sector ... a Finantelor Publice cu adresa nr., inregistrata la D.G.R.F.P.-Bucuresti sub nr., cu privire la contestatia formulata de domnul X, cu domiciliul ales in Bucuresti, str.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de **16.12.2013** si inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr., il constituie Decizia de impunere anuala privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2012 nr., comunicata cu borderoul postal din data de **29.11.2013**, 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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

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

I. Prin contestatia formulata contestatarul solicita anulara deciziei de impunere anuala nr. nr., prin care s-a stabilit un impozit datorat in suma de ... lei, invocand in sustinere urmatoarele argumente:

- nu a formulat si depus declaratia privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal nr.;

- baza de impunere a imobilului este contrara valorii stabilite de parti si contrara dispozitiilor legale (art. 77 alin. 3 Cod fiscal), partile stabilind o valoare de ... lei a masei succesoriale;

- a achitat taxa de timbru de ... lei, considerand ca acesta compenseaza valoarea impozitului datorat;

- este unicul mostenitor al defuntului ..., decedat la data de 28.02.2006, in urma caruia a mostenit cota de 1/3 din imobilul situat in, compus din 629,50 mp si constructiile aflate pe acesta (casa din caramida compusa din 4 camere, casa din chirpici compusa din 2 camere) si un teren extravilan in suprafata de 4.500 mp;

- a achizitionat o cota parte din imobilul in cauza prin plata unei sume de 50.000 lei, urmare a sistarii iesirii din indiviziune dupa dezbaterea succesiunii.

II. Prin Decizia de impunere anuala privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2012 nr.,

Administratia Sector ... a Finantelor Publice a stabilit in sarcina domnului X un impozit datorat in suma de ... lei, in baza art. 77 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a declaratiei privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal nr. ... si a Hotararii judecatoresti nr. .. pronuntata in sedinta din data de 09.11.2013 de catre Judecatoria ... in dosarul ... ramasa definitiva si irevocabila la data de 27.12.2012.

III. Fata de constatările organelor de administrare fiscala, sustinerile contestatarului, 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 sacrina domnului X impozitul in suma de ... lei in conditiile organul fiscal nu a clarificat aspectele referitoare la stabilirea exacta a valorii proprietatilor imobiliare cuprinsa in masa succesorală.

In fapt, in baza sentintei civile nr. ... pronuntata in data de 10.06.2013, comunicata de instanta judecatoreasca in temeiul art.77¹ alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Administratia sector ... a Finantelor Publice a emis pe numele contribuabilului X, Decizia de impunere anuala privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2012 nr. ..., prin care a stabilit in sarcina acestuia un impozit datorat in suma de ... lei, calculat prin aplicarea cotei de impozitare de 1% calculat la valoarea masei succesorală, atribuita prin Sentinta civila nr. ..pronuntata in data de 10.06.2013.

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

“(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, dobândite într-un termen de pâna la 3 ani inclusiv:

- 3% pâna 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), 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 în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii. În cazul nefinalizării procedurii succesorală în 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 încasa de notarul public înainte de autentificarea actului sau, dupa caz, întocmirea încheierii de finalizare a succesiunii.** Impozitul calculat si încasat se vireaza pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care a fost retinut. **În cazul în care transferul dreptului de proprietate sau al dezmembramintelor acestuia, pentru situatiile prevazute la alin. (1) si (3), se realizeaza prin hotarâre judecatoreasca sau prin alta procedura, impozitul prevazut la alin. (1) si (3) se calculeaza si se încaseaza de catre organul fiscal competent. Instantele judecatoresti care pronunta hotarâri judecatoresti definitive si irevocabile comunica organului fiscal competent hotarârea si documentatia aferenta în termen de 30 de zile de la data ramânerii definitive si irevocabile a hotarârii. (...)**

(8) Procedura de calculare, încasare si virare a impozitului perceput în conditiile alin. (1) si (3), precum si obligatiile declarative se vor stabili prin norme metodologice emise prin ordin comun al ministrului finantelor publice si ministrului justitiei, cu consultarea Uniunii Nationale a Notarilor Publici din România.”

Cu privire la aplicarea dispozitiilor legale precitate, pct. 151²- 151⁷, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

"151². Definirea unor termeni:

(...)

În 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;”

“151⁴. În cazul procedurii succesoriale se aplica urmatoarele reguli:

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

(...)

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

(...)

f) în cazul succesiunilor vacante și a **partajului succesoral nu se datorează impozit;**

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

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

"151⁵. La transmiterea dreptului de proprietate, impozitul prevăzut la art. 77¹ alin. (1) și (3) din Codul fiscal se calculează la valoarea declarată de parti. În cazul în care valoarea declarată de parti este mai mică decât valoarea orientativă stabilită prin expertizele întocmite de camerele notarilor publici, impozitul se va calcula la aceasta din urmă valoare."

"151⁶. Expertizele privind valoarea de circulație a proprietatilor 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 proprietatilor 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."

"151⁷. (...) Instanțele judecătorești care pronunță hotărâri judecătorești definitive și irevocabile în cauze referitoare la transferul dreptului de proprietate sau al dezmembărămintelor 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."

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se rețin următoarele:

- in ceea ce priveste bunurile imobile ce fac obiectul unei succesiuni, normele prevad expres ca masa succesorală este impozabilă, in situatia in care incheierea de finalizare a succesiunii nu are loc in termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii, **iar mostenitorii datoreaza un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesorală.**

- **impozitul se determina la valoarea proprietatilor imobiliare cuprinse în masa succesorală** si se suporta de mostenitori proportional cu cota detinuta din dreptul de proprietate, si nu proportional cu valoarea bunurilor imobile atribuite prin hotararea judecatoreasca de partaj din masa partajabila supusa impozitarii;

- in cazul in care prin hotararile judecatoresti este precizata valoarea imobilului pe baza valorii declarate de parti si nu pe baza unui expertize efectuate de un expert autorizat in conditiile legii, valoarea impozabilă se stabileste conform dispozitiilor exprese ale art. 77¹ alin. (4) teza a doua 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.

Prin Sentinta civila nr. ... pronuntata de Judecatoria ..., ramasa definitiva si irevocabila in data de 27.12.2012, ce a avut ca obiect deschiderea succesiunii de pe urma defunctilor W, E si R, constatarea calitatii de mostenitori a partilor, stabilirea masei succesorală si a cotei ce se cuvine fiecaruia si iesirea din indiviziune asupra bunurilor mostenite, instanta a constatat urmatoarele:

Masa succesorală ramasa de pe urma defunctei W decedata in anul 1989, se compune din cota de 1/2 din imobilul situat in ..., strada ... nr. ..., judetul ..., compus din teren in suprafata de 629,50 mp si constructiile edificate pe acesta, respectiv casa din chirpici compusa din 2 camere si o casa din caramida compusa din 4 camere.

Masa succesorală ramasa de pe urma defunctului E decedat in anul 1996, se compune din cota de 1/2 din imobilul situat in ..., strada ... nr. ..., judetul ... compus din teren in suprafata de 629,50 mp si constructiile edificate pe acesta, respectiv casa din chirpici compusa din 2 camere si o casa din caramida compusa din 4 camere.

Masa succesorală ramasa de pe urma defunctului R se compune din cota de 1/3 din imobilul situat in ..., strada ..., judetul .., compus din teren in suprafata de 629,50 mp si constructiile edificate pe acesta, respectiv casa din chirpici compusa din 2 camere si o casa din caramida compusa din 4 camere, la care se adauga un alt imobil (terenul in suprafata de 4.500 mp conform TP nr. ..), casa construita pe acelasi teren cu destinatie de bucatarie si baie compusa din doua camere in suprafata de 50,57 mp.

Mostenitorii defunctilor W si E sunt:

- ... – in calitate de fiica, cu o cota de 1/3 din întreaga masa succesorală a defunctilor si prin retransmitere;

- **X** – in calitate de nepot de fiu (R decedat), cu o cota de 1/3 din întreaga masa succesorală a defunctilor;

- ... – in calitate de sotie supravietuitoare a fiului decedat ..., cu o cota de 1/12 din masa succesorală;

- .. si .. in calitate de nepoate de fiu decedat (..) fiecare cu o cota de 3/24 din masa succesorală.

Unic mostenitor legal al defunctului R este **X**, in calitate de fiu, caruia ii revine intreaga masa succesorală ramasa de pe urma defunctului sau tata.

Intreaga masa succesorală compusa din imobilul situat in ..., strada ... nr. ..., judetul ..., compus din teren in suprafata de 629,50 mp si constructiile edificate pe acesta, respectiv casa din chirpici compusa din 2 camere si o casa din caramida compusa din 4 camere, ramasa in urma decesului autorilor W si E, la care se adauga casa construita pe acelasi teren cu destinatie de bucatarie si baie compusa din doua camere in suprafata de 50,57 mp si terenul in suprafata de 4.500 mp conform TP nr. ..., ramasa in urma decesului autorului ... R, a fost partajata de mostenitorii acestuia in baza unei tranzactii intocmita de parti in fata instantei de judecata.

Prin Decizia de impunere atacata, organul fiscal a stabilit impozitul in suma de ... lei prin aplicarea cotei de 1% asupra bazei impozabile in suma de ... lei, determinata conform dispozitiilor exprese ale art. 77¹ alin. (4) teza a doua 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, astfel:

- teren in suprafata de 629,50 mp * 13 euro/mp (incadrat la terenuri intravila, teren curti constructii, zona II, conform anexei II-3/3 din Ghidului privind valorile orientative ale proprietatilor imobiliare din Judetul ...) * 4,4 lei = ... lei;

- in suprafata de 4.500 mp * 7 euro/mp (incadrat la terenuri intravila, teren alte categorii, zona II, conform anexei II-3/3 din Ghidului privind valorile orientative ale proprietatilor imobiliare din Judetul ...) * 4,4 lei = ... lei.

In cazul domnului X, se constata ca in baza sentintei civile nr. .. pronuntata de Judecatoria .. – Judetul .., ramasa definitiva si irevocabila in data de 27.12.2012, a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra urmatoarelor proprietati imobiliare:

- cota indiviza de 1/3 din imobilul situat in .., strada .. nr. ..., judetul .., compus din teren in suprafata de 629,50 mp si constructiile edificate pe acesta, respectiv casa din chirpici compusa din 2 camere si o casa din caramida compusa din 4 camere, casa construita pe acelasi teren cu destinatie de bucatarie si baie compusa din doua camere in suprafata de 50,57 mp;

- teren in suprafata de 4.500 mp conform TP nr. ...

Fata de cele mai sus precizate, rezulta ca baza de calcul a impozitului datorat este eronata intrucat organul fiscal nu a procedat intai la stabilirea masei succesorală si apoi la determinarea impozitului pentru veniturile din transmisiunea dreptului de proprietate si a dezmembramintelor acestuia cu titlul de mostenire, suportat proportional cu cota detinuta din dreptul de proprietate, ci a calculat impozitul prin aplicarea cotei de impozitare de 1% la valoarea terenurilor ramase in deplina proprietate si posesie in urma iesirii din indiviziune conform tranzactiei intocmita de parti asa cum este consfintit prin Sentinta civila nr. .. pronuntata de Judecatoria .. – Judetul .., ramasa definitiva si irevocabila in data de 27.12.2012.

In consecinta, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate categoria de folosinta a terenurilor

mostenite, suprafata si anul edificarii constructiilor situate pe acestea, organele fiscale aveau obligatia sa-si exercite rolul activ prevazut de art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

"(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examinarilor, in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

(5) Organul fiscal indruma contribuabilul in aplicarea prevederilor legislatiei fiscale. Indrumarea se face fie ca urmare a solicitarii contribuabililor, fie din initiativa organului fiscal".

Prin urmare, se constata ca decizia de impunere nu este intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza, motiv pentru care **urmeaza** a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea** deciziei de impunere anuala privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2012 nr. ..., prin care organul fiscal teritorial a stabilit in sarcina domnului X un impozit in suma de ... lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5.-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. 450/2013 care precizeaza:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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 sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "

Prin urmare, Administratia Sector .. a Finantelor Publice va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta, exercitandu-si rolul activ in vederea incadrarii 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”*.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si 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, art. 7 si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.6 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere anuala privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal pe anul 2012 nr. ..., prin care s-a stabilit in sarcina domnului X un impozit in suma de ... **lei**, urmand ca Administratia Sector ... a Finantelor Publice sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestuia, 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.