PROCEDURA PREVĂZUTĂ LA ART.131 DIN LEGEA NR.85/2014 – PREMISE ȘI IMPLICAȚII FISCALE ȘI CONTABILE. IPOTEZA APLICĂRII PRIORITARE A DREPTULUI CIVIL

JUDECĂTOR DR. ILIE CONSTANȚA

Actualitatea unui deziderat

Lucrarea de față este una dintre fațetele de manifestare ale unui deziderat care ne-a ghidat constant în profesie.

În anul 2006, anul apariției lucrării *Tratat de Insolvență,* regretatul Prof. Univ. Dr. și Judecător Ion Turcu, exprima un regret *explicabil* însoțit de o constatare întemeiată pe evidență:

Este regretabil, dar și explicabil, faptul că nu toți judecătorii-sindici dispun de calificarea complexă pe care o necesită pronunțarea unei hotărâri corecte în această materie.

În fapt, uneori, el este pus în situația de a exercita această funcție fără o prealabilă pregătire specială strict necesară.

Atribuțiile sale se limitează strict la activitatea jurisdicțională, (...).

Este aproape unanimă opinia judecătorilor-sindici cu experiență conform căreia este necesară menținerea acestor atribuții jurisdicționale pentru că numai un magistrat le poate exercita oferind garanția legalității și imparțialității.

Evident că prerogativele legale nu pot înlocui calificarea personală.

O componentă strict necesară a acestei calificări este cunoașterea bazelor contabilității.

În mod bine intenționat am indicat anul 2006 al apariției lucrării.

Astăzi, în anul 2025, ne însușim pe deplin observațiile de fină critică mai sus citate, cu convingerea că Judecătorul Sindic trebuie să desfășoare o activitate jurisdicțională grefată pe o calificare complexă care să includă, dar fără a se limita la, cunoștințe solide de economie, contabilitate și drept fiscal.

I. Turcu, *Tratat de Insolvență,* Edit. C. H. Beckk, București, 2006, p.200.

- Idem, p.205.

PROMISIUNEA BILATERALĂ DE VÂNZARE-CUMPĂRARE – DATA CERTĂ

Înscris Autentic
Noțiune și putere doveditoare
Art. 269-Art. 270 C.proc.civ. rep.

Înscris sub semnătură privată
Noțiune și putere doveditoare
Art. 272-Art.273 C.proc.civ.rep.

Înscris sub semnătură privată
Dată Certă
Art.12 lit.(f) Legea nr.36/1995 rep. a notarilor publici și a activității notariale

Înscris sub semnătură privată
Dată certă
Art.3 alin.1 lit.(c) Legea nr.51/1995 rep. Pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat

Expertiza criminalistică a vechimii înscrisului

Soluție RESPINGERE
Motivare - art.131 alin.1 Legea nr.85/2014

Anterior datei de 29.05.2018
Registrul de înregistrare a actelor juridice atestate de avocat (arhiva profesională a avocatului)

Începând cu data de 29.05.2018
Registrul de înregistrare a actelor juridice atestate de avocat (arhiva profesională a avocatului)
REGISTRUL NAȚIONAL AL ACTELOR ATESTATE DE AVOCAT

PROMISIUNEA BILATERALĂ DE VÂNZARE LA CARE SE REFERĂ ART.131ALIN.1 TREBUIE SĂ AIBĂ DATĂ CERTĂ ANTERIOARĂ DESCHIDERII PROCEDURII.

- ✓ În practică, analiza acestei condiții nu ar trebui să pună dificultăți pentru cazurile în care antecontractele sunt încheiate în formă autentică sau ca înscris sub semnătură privată care a dobândit dată certă în condițiile art.12 lit.(f) din Legea nr.36/1995 rep. a notarilor publici și a activității notariale sau ale art.3 alin.1 lit.(c) din Legea nr.51/1995 rep. pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat.
- ✓ În legătură cu această din urmă ipoteză, semnalăm că, începând cu 29.05.2018, a fost operaționalizat *Registrul național al actelor atestate de avocat,* prevăzut de art.3 alin.3 din Legea nr.51/1995, în care avocatul înregistrează operațiunea de *dare dată certă* în termen de cel mult trei zile de la data executării acesteia.
- ✓ Însă, și anterior datei amintite avocatul era obligat să țină evidența cronologică a acestor operațiuni.
- ✓ Prin urmare, pentru promisiuni bilaterale de vânzare încheiate anterior datei de 29.05.2018, operațiunea *dare dată certă* poate fi verificată direct la avocat, prin înscrierile din ***Registrul de înregistrare a actelor juridice atestate de avocat***, iar pentru cele încheiate ulterior datei de 29.05.2018, poate fi accesat direct ***Registrul național al actelor atestate de avocat***.
- ✓ Tot din practica analizei acestei condiții, subliniem că **practicianul în insolvență care are indicii rezonabile privind antedatarea unor promisiuni bilaterale de vânzare întocmite sub forma înscrisurilor sub semnătură privată** este obligat, în temeiul art.131 alin.1, să motiveze refuzul încheierii actului translativ de proprietate pentru neîndeplinirea condiției analizate.
- ✓ În cazul unei contestații îndreptate împotriva acestei măsuri, pe care promitentul cumpărător ar reclama-o Judecătorului Sindic, se impune cu necesitate administrarea probei cu **expertiza criminalistică a vechimii înscrisului.**
- ✓ La data de 29.05.2018, conform Hotărârii Consiliului U.N.B.R. nr.325/17 februarie 2018, a fost pus în functiune Registrul national al actelor atestate de avocat, prevăzut de art.3 alin.3 din Legea nr.51/1995. Textul a fost introdus prin Legea nr.25/2017.

OBIECTIVE EXPERTIZĂ CRIMINALISTICĂ A VECHIMII ÎNSCRISULUI EXEMPLIFICARE

Instanţa este interesată să cunoască dacă înscrisurile

1. **ANTECONTRACT VÂNZARE CUMPĂRARE NR.X/01.12.2017 – exemplarul 1**
2. **ANTECONTRACT VÂNZARE CUMPĂRARE NR.X/01.12.2017 – exemplarul 2**
3. **ANTECONTRACT VÂNZARE CUMPĂRARE NR.X/01.12.2017 – exemplarul 3**
4. **PROCES VERBAL DE PREDARE PRIMIRE ÎNCHEIAT AZI 01.12.2017 NR.XX/01.12.2017**

au fost întocmite la datele specificate în cuprinsul lor, întrucât în cauză se denunţă neconcordanţe între data reală a redactării lor şi data folosită în act ca fiind cea a întocmirii lor.

OBIECTIVE EXPERTIZĂ CRIMINALISTICĂ A VECHIMII ÎNSCRISULUI EXEMPLIFICARE

De asemenea, instanţa este interesată să cunoască dacă

1. **menţiunile olografe din rubricile** 1 – 6 ale filei 1 a documentului **REGISTRU DE ÎNREGISTRARE** a actelor juridice atestate de avocat conform articolului 3 din Legea nr.51/1995
2. menţiunile olografe din rubricile 1 – 4, respectiv din rubricile 5 – 6 ale filei 4 a documentului REGISTRU DE ÎNREGISTRARE a actelor juridice atestate de avocat conform articolului 3 din Legea nr.51/1995

au fost inserate în cuprinsul rubricilor documentului la datele specificate coloana denumită *DATA*, întrucât în cauză se denunţă neconcordanţe între data reală a completării rubricii 5 a filei 4 a registrului (implicit a rubricii 6 a registrului) şi data înscrisă ca fiind cea a completării rubricii 5 a registrului (implicit a rubricii 6 a registrului).

Cu alte cuvinte, instanţa este interesată dacă completarea rubricii 5 a filei 4 a documentului s-a realizat în anul 2017 sau dacă, dimpotrivă, completarea acestei rubrici (şi, implicit, şi a rubricii 6 care îi sucede) constituie premisele tipice falsului prin adaugare de text.

OBIECTIVE EXPERTIZĂ CRIMINALISTICĂ A VECHIMII ÎNSCRISULUI EXEMPLIFICARE

Instanţa cunoaşte că nu se poate determina cu acurateţe data la care au fost întocmite înscrisurile / completate rubricile registrului, astfel că OBIECTIVELE la care solicită a primi răspuns din partea expertului sunt următoarele:

1. determinarea vechimii relative a perioadelor de timp în care au fost întocmite înscrisurile mai jos enumerate, având în vedere examinarea caracteristicilor hârtiei şi a gradului ei de îmbătrânire, examinarea cernelurilor şi a substanţelor folosite la scriere şi imprimare (folosite la scrierea tehnoredactată, la aplicarea ştampilelor şi la scrierea olografă), precum şi orice alt detaliu pe care expertul îl consideră necesar:

1. ANTECONTRACT VÂNZARE CUMPĂRARE NR.X/01.12.2017 – exemplarul 1 (exemplar original)
2. ANTECONTRACT VÂNZARE CUMPĂRARE NR.X/01.12.2017 – exemplarul 2 (exemplar original)
3. ANTECONTRACT VÂNZARE CUMPĂRARE NR.X/01.12.2017 – exemplarul 3 (exemplar original)
4. PROCES VERBAL DE PREDARE PRIMIRE ÎNCHEIAT 01.12.2017 NR.XX/01.12.2017 (exemplar original)
5. ACT ADIŢIONAL NR.11/07.12.2017 LA ANTECONTRACT DE VÂNZARE CUMPĂRARE NR.1 din data de 14.04.2017 (exemplar original)
6. ANTECONTRACT DE VÂNZARE CUMPĂRARE NR.1 din data de 14.04.2017 (exemplar original)

OBIECTIVE EXPERTIZĂ CRIMINALISTICĂ A VECHIMII ÎNSCRISULUI EXEMPLIFICARE

2. determinarea vechimii relative a perioadelor de timp în care au fost aplicate pe înscrisurile mai jos enumerate cernelurile şi substanţele folosite la scriere, imprimare, fotocopiere pentru

- scrierea tehnoredactată
- aplicarea ştampilei rotunde a Cabinetului de Avocat
- aplicarea ştampilei dreptunghiulare a Avocatului
- aplicarea ştampilei promitentei vânzătoare X.X. S.R.L.
- scrierea olografă (semnăturile părţilor, ale avocatului, data atestată de avocat)

1. ANTECONTRACT VÂNZARE CUMPĂRARE NR.X/01.12.2017 – exemplarul 1 (exemplar original)
2. ANTECONTRACT VÂNZARE CUMPĂRARE NR.X/01.12.2017 – exemplarul 2 (exemplar original)
3. ANTECONTRACT VÂNZARE CUMPĂRARE NR.X/01.12.2017 – exemplarul 3 (exemplar original)
4. PROCES VERBAL DE PREDARE PRIMIRE ÎNCHEIAT 01.12.2017 NR.XX/01.12.2017 (exemplar original)
5. Carte de Identitate a numitului N.N. (copie simplă)
6. Carte de Identitate a Vehiculului (copie simplă)
7. Certificat de Înregistrare X.X. S.R.L. (copie simplă)

CONDIȚIA ACHITĂRII PREȚULUI CONTRACTUAL

1. Teoretic vorbind, analiza acestei condiții nu pune probleme practicianului în insolvență. În sensul arătat, practicianul în insolvență verifică documentele justificative ale plății, prezentate de promitentul cumpărător – după caz, **chitanțe liberatorii** eliberate de insolventă pentru sumele încasate în numerar sau **extrase de cont** pentru sumele achitate prin virament bancar. Întrucât ordinul de plată semnat de plătitor şi vizat de instituţia plătitoare doar prezumă efectuarea plăţii (art.1504 alin.1 prima teză Cod Civil), iar analiza condiției nu poate fi lăsată de practicianul în insolvență fără o concluzie motivată privind îndeplinirea sau neîndeplinirea acesteia, practicianul în insolvență **va concluziona plata prin virament bancar în temeiul extrasului de cont, iar nu în temeiul ordinului de plată**.

După cum chiar textul prevede, la data formulării cererii de către promitentul cumpărător, prețul vânzării poate fi *achitat integral* sau *poate fi achitat la data cererii.* Un caz întâlnit în practică și care se plasează între cele două ipoteze, este cel al plății parțiale a prețului vânzării, agreat de părțile contractante și normat ca atare în antecontract. Acest caz respectă condiția analizată, dacă promitentul cumpărător face dovada că poate achita diferența la data formulării cererii. Această interpretare este o argumentare *a fortiori* pentru că trebuie să acceptăm că dacă prețul poate fi *achitat integral la data cererii,* cu atât mai multă rațiune trebuie să acceptăm această posibilitate și pentru o parte a sa.

2. În practică, însă, în cazul prețului cu TVA, problema plății prețului vânzării comportă o analiză mult mai complexă decât cea enunțată în precedent.

▶ Vom exemplifica complexitatea acestei analize cu referire exclusivă la antecontractele de vânzare cumpărare având ca obiect material derivat bunurile imobile.

PROMISIUNEA BILATERALĂ DE VÂNZARE-CUMPĂRARE – PREȚUL VÂNZĂRII – BUNURI IMOBILE CLĂDIRI ȘI TERENURI

TRATAMENTUL FISCAL AL LIVRĂRILOR DE BUNURI IMOBILE

Art.292 alin.2 lit.(f) și alin.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal → conceptul **livrări de bunuri imobile**

Clasificare LIVRĂRI DE BUNURI IMOBILE

- scutite de taxă, fără drept de deducere (construcții vechi și terenuri neconstruibile);
- taxabile prin efectul legii (construcții noi și terenuri construibile);
- taxabile prin opțiune (construcții vechi și terenuri neconstruibile).

În cazul livrărilor de bunuri imobile, distingem:

REGULA → livrarea de construcții (părți din construcții) și terenuri este scutită de TVA;

EXCEPȚIA → livrarea de construcții (părți de construcții) și terenuri nu este scutită de TVA, fiind, deci, taxabilă, după caz:

- prin efectul legii, în cazul construcțiilor noi (părților de construcțiile noi) și terenurilor construibile;
- prin efectul opțiunii persoanei impozabile (opțiunea de taxare exercitată de vânzător) → în cazul construcțiilor vechi (părților din construcțiile vechi) și terenurilor neconstruibile.

PROMISIUNEA BILATERALĂ DE VÂNZARE-CUMPĂRARE – PREȚUL VÂNZĂRII – BUNURI IMOBILE CLĂDIRI ȘI TERENURI

- CONCEPTE ȘI UNIVERS DE DISCURS → Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal

Delimitări conceptuale rezultate din definiții legale:

- **construcție nouă** (parte din aceasta) din punctul de vedere al TVA → art.292 alin.2 lit.(f) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal;
- **construcție veche** (parte din aceasta) din punctul de vedere al TVA → art.292 alin.2 lit.(f) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal;
- **data primei ocupări** → punctul 55 din Norme Metodologice din 2016 de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal (versiunea 11 noiembrie 2024);
- **data primei utilizări** → punctul 55 din Norme Metodologice din 2016 de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal (versiunea 11 noiembrie 2024).

- Noțiunea **data primei ocupări** se folosește atunci când ne referim la livrarea unei construcții (părți din construcție) care nu a suferit transformări, iar noțiunea **data primei utilizări** se folosește atunci când ne referim la livrarea unei construcții (parte din construcție) care a suferit transformări de natura celor prevăzute la art.292 alin.2 lit.(f) pct.4 din Codul Fiscal (**data primei utilizări după transformare**).

PROMISIUNEA BILATERALĂ DE VÂNZARE-CUMPĂRARE – PREȚUL VÂNZĂRII – BUNURI IMOBILE CLĂDIRI ȘI TERENURI

CONCEPTE ȘI UNIVERS DE DISCURS → Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal

Conform punctului 55 din Norme Metodologice din 2016 de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal (versiunea 11 noiembrie 2024):

- **data primei ocupări** este data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției (părți din construcție);
- dacă **construcția** (partea din construcție) a fost **realizată în regie proprie**, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia construcția (partea din construcție) a fost înregistrată în evidența contabilă a entității (*e.g.*, dezvoltator imobiliar persoană juridică) ca **activ corporal fix**;
- **data primei utilizări** este data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției (părții din construcție);
- dacă **lucrările de transformare** a construcției (părții din construcție) au fost **realizate în regie proprie**, data primei utilizări (data primei utilizări după transformare) este data documentului pe baza căruia entitatea a majorat în evidențele sale contabile valoarea construcției (părții din construcție) cu valoarea transformării.

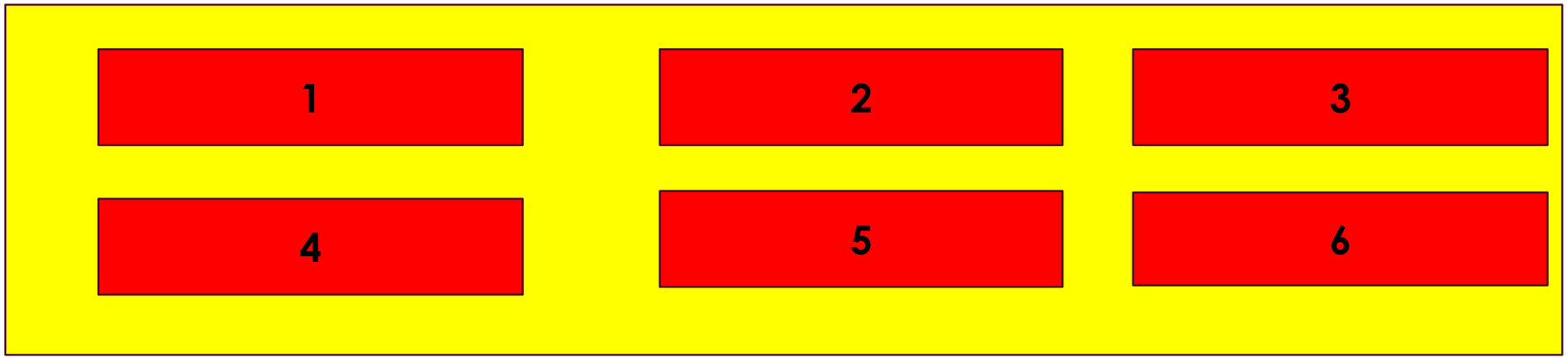
PROMISIUNEA BILATERALĂ DE VÂNZARE-CUMPĂRARE – PREȚUL VÂNZĂRII – BUNURI IMOBILE CLĂDIRI ȘI TERENURI

CONCEPTE ȘI UNIVERS DE DISCURS → Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal

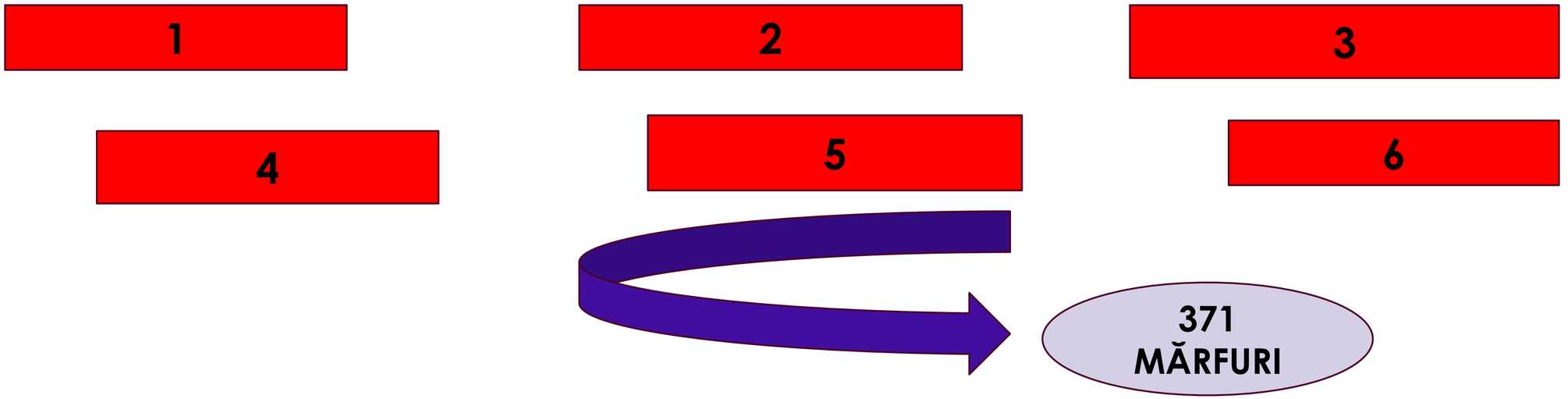
E.g. → aplicația delimitările conceptuale enunțate

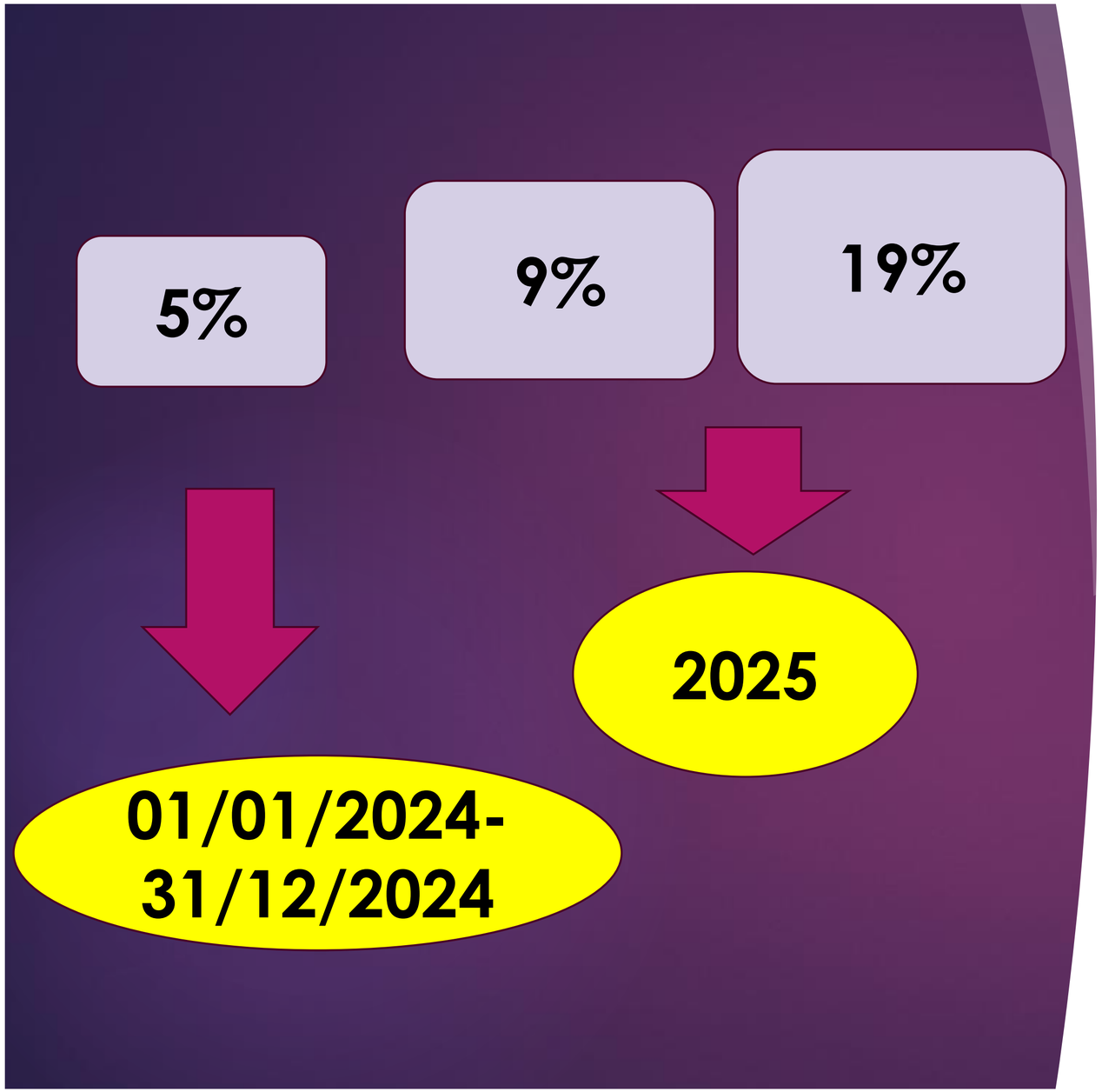
- **01.12.2022** → data documentului pe baza căruia construcția este înregistrată în evidenţele contabile ale unui dezvoltator imobiliar drept activ corporal fix
- **01.12.2022** → data primei ocupări
- livrarea construcției respective cel târziu până la **31.12.2023** este livrare de construcție **nouă din punctul de vedere al TVA**
- livrarea construcției respective începând cu **01.01.2024** → clădirea va fi considerată **veche din punctul de vedere al TVA**.

02.07.2020 → PROCES VERBAL DE RECEPȚIE LA TERMINAREA LUCRĂRILOR → ÎNTABULARE CONSTRUCȚIE



APARTAMENTARE → ÎNTABULARE UNITĂȚI INDIVIDUALE → 30.12.2021





TVA LOCUINȚE

5% → cotă redusă aplicabilă în perioada 1 ianuarie – 31 decembrie 2024, în temeiul și condițiile impuse de art.V din legea nr.296/26 decembrie 2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung

9% → cotă redusă aplicabilă sub rezerva îndeplinirii condițiilor impuse de art.291 alin.2 lit.(m) pct.3 din codul fiscal

19% → cotă standard → locuințe care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.291 alin.2 lit.(m) pct.3 din codul fiscal

Registrului achizițiilor de locuințe cu cotă redusă de tva, în care sunt înscrise informațiile din actele juridice între vii care au avut ca obiect transferul dreptului de proprietate pentru locuințele achiziționate cu cotă redusă de tva, autentificate începând cu 1 ianuarie 2024

UI 1

PROMISIUNEA BILATERALĂ DE VÂNZARE → spețа → modificarea cotei de TVA pe parcursul executării antecontractului de vânzare cumpărare nu a produs efecte asupra raportului de drept al părţilor în litigiu

DATELE SPEȚEI

(A). Între insolventă, în calitate de *Promitent-Vânzător*, și PF, în calitate de *Promitent-Cumpărător*, a fost încheiată Promisiunea Bilaterală de Vânzare – Cumpărare autentificată sub nr.xx/**20.12.2019** de S.P.N. "X", având ca obiect material derivat UI 1.

Prețul ferm și irevocabil convenit de părți → **50.000,00 euro cu TVA inclus** 5%.

Plata prețului → 80% plată în avans, înregistrată ca atare în evidența contabilă a insolventei, iar restul de 20% din prețul vânzării urma a fi achitat la data semnării actului translativ de proprietate.

Act Adițional autentificat de S.P.N. "X", sub nr.x/**09.11.2021** → părțile contractante au stabilit că termenul final de încheiere a actului translativ de proprietate în forma autentică prevăzută de lege este, cel mai târziu, data de 30.12.2021, la ora 14:00.

Promitentul vânzător nu s-a prezentat pentru încheierea actului, motiv pentru care promitentul cumpărător a introdus acțiunea de drept comun întemeiată pe art.1669 alin.1 Cod Civil.

După introducerea acestei acțiuni, la data de 25.10.2022, promitentul vânzător a intrat în inslvență.

Insolventa este un dezvoltator imobiliar al cărei obiectul principal de activitate, conform codificării prevăzute în Ordinului nr.337 din 20 aprilie 2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, rev. CAEN (2), are alocat **CAEN 4120** pentru **Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale**.

Acțiunea introdusă conform dreptului comun, întemeiată pe art.1669 alin.1 Cod Civil, încetează, conform art.75 alin.1 teza finală din Legea nr.85/2014.

Promitentul cumpărător formulează cererea întemeiată pe art.131 din Legea nr.85/2014.

(B). Administratorul Judiciar întocmește un raport în care analizează condițiile.

Promitentul cumpărător contestă raportul arătând că tranzacția este scutită de TVA.

(C). Administratorul Judiciar a formulat următoarele concluziile:

1. este de acord cu susținerile contestatorului în referire la TVA pentru construcții vechi, dar legea prevede că această vânzare este o operațiune opțional taxabilă;
2. indiferent că o privim ca operațiune scutită de TVA sau ca operațiune taxabilă, tva trebuie achitată statului, în ipoteza scutirii urmând a fi restituită statului cota de TVA de 5%;
3. scopul procedurii insolvenței fiind maximizarea gradului de recuperare a creanțelor, a optat pentru ca vânzarea să fie o operațiune taxabilă.

PROMISIUNEA BILATERALĂ DE VÂNZARE → speța → modificarea cotei de TVA pe parcursul executării antecontractului de vânzare cumpărare nu a produs efecte asupra raportului de drept al părţilor în litigiu

JUDECĂTORUL SINDIC → MOTIVARE

1. Ambele părți au omis să cerceteze conținutul actelor adiționale la promisiunea încheiată de părți.

Prin Actul Adițional autentificat la S.P.N. "X" prin încheierea numărul X din data de **30.09.2020**, părțile au completat antecontractul cu clauze referitoare la ***REDESCRIEREA ȘI COMPLETAREA MODALITĂȚII DE ACHITARE A PREȚULUI.***

În cuprinsul acestor clauze:

– se arată că prețul final, ferm, irevocabil și total al vânzării este de 50.000,00 inclusiv TVA 5%, din care dezvoltatorul imobiliar a încasat 80%, diferența urmând a fi achitată la data semnării actului translativ de proprietate;

– au introdus o **clauză expresă privind TVA aplicabilă la data perfectării actului translativ de proprietate**, ca parte componentă din structura prețului vânzării, convenit ferm și irevocabil (fără posibilitatea de a fi supus modificării urmare modificării / majorării cotei de TVA până la data actului translativ de proprietate).

Clauza de ajustare a TVA convenită de părți are următorul conținut:

Având în vedere că, (atât, n.n.) *la data efectuării plăților, cât și la data semnării prezentului act adițional, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.291 alin.3 lit.(c) pct.3 din Codul Fiscal, cota de TVA aplicabilă prețului vânzării imobilului – apartament este de 5%,* ***în situația în care, din orice motive (inclusiv intervenirea unor modificări legislative)*** *(până) la data semnării Contractului de vânzare în formă autentică, una sau mai multe dintre condițiile pentru aplicarea cotei de TVA de 5% nu mai sunt îndeplinite ori cota de TVA aplicabilă prețului vânzării imobilului se va modifica,* ***cota de TVA*** *prevăzută în această clauză* ***se va modifica în mod corespunzător, conform normelor legale în vigoare****, fără a mai fi necesară încheierea unui act adițional între părți,* ***dar fără a se modifica prețul vânzării.***

2. Cota de TVA aplicabilă în 2025 livrării de imobile este, după caz, cota standard sau cota redusă, respectiv:

– cota standard – 19%, inclusiv prin taxare inversă, la livrarea de imobile care sunt operațiuni taxabile și nu se aplică cotele reduse de TVA (art.291 din Codul Fiscal);
– cota redusă – 9% (art.291 alin.2 lit.(m) pct.3 din Codul Fiscal).

În prezent, singura cotă redusă aplicabilă este de 9%, iar aceasta se aplică în concret numai sub rezerva îndeplinirii condițiilor impuse de art.291 alin.2 lit.(m) pct.3 din Codul Fiscal:

– locuința are o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești;
– valoarea acesteia, inclusiv a terenului pe care este construită, nu depășește suma de 600.000,00 lei, exclusiv TVA;
– locuința este achiziționată de persoane fizice (individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice);
– în momentul livrării, locuința pot fi locuită ca atare;
– cumpărătorul beneficiază de cota redusă de TVA pentru achiziția unei singure locuințe.

Prealabil încheierii actului translativ de proprietate și cu raportare la cotele de TVA aplicabile în prezent, **Administratorul Judiciar urmează să analizeze condițiile mai sus arătate** (dacă promitentul cumpărător și bunul promis vânzării corespund criteriilor impuse de art.291 alin.2 lit.(m) pct.3 din Codul Fiscal, pentru aplicarea cotei reduse de 9% și, pentru cazul contrar, aplicarea cotei standard de 19%).

Nimic mai adevărat că art.292 alin.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal îi permite debitoarei să opteze pentru tranzacţia taxabilă. Însă, opțiunea sa în sensul arătat nu poate înfrânge dispozițiile speciale edictate la art.131 alin.1 din Legea nr.85/2014.

Dispozițiile care au stat la baza întocmirii raportului în care au fost inserate condiționările contestate în cauza de față se referă la **obligațiile rezultând dintr-o promisiune bilaterală de vânzare** cu dată certă, anterioară deschiderii procedurii, în care promitentul-vânzător intră în procedură, care vor fi executate de către Administratorul Judiciar la cererea promitentului-cumpărător. Obligația care rezultă din promisiunea bilaterală de vânzare este obligația de *a face* (încheierea actului translativ de proprietate), iar promisiunea de a contracta este cea care conţine toate clauzele contractului promis, în lipsa cărora părţile nu ar putea executa promisiunea. Or, conform promisiunii bilaterale de vânzare cumpărare încheiate, prețul ferm și irevocabil convenit de părți este **50.000,00 euro cu TVA inclus** 5%.

Cota de TVA de 5% nu mai este disponibilă pentru nicio tranzacție imobiliară.

Conform art.281 alin.1 din Codul Fiscal, **faptul generator** intervine la **data livrării bunurilor** sau la data prestării serviciilor, iar potrivit art.282 alin.1 din Codul Fiscal, ***exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator***, cu excepția cazurilor prevăzute la alin.2, când exigibilitatea taxei intervine la: *a) data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.*

Excepția arătată la art.282 alin.2 din Codul Fiscal are caracter aparent, întrucât regimul fiscal stabilit la data emiterii facturii sau la data avansului, dacă aceste evenimente au loc înainte de livrarea sau prestarea efectivă, este unul temporar deoarece, conform art.292 alin.6 din Codul Fiscal, *În **cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare** pentru a se aplica **cota în vigoare la data livrării de bunuri** sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art.282 alin.(2).*

De asemenea, **caracterul aparent al excepţiei** discutate poate fi analizat şi din perspectiva dispoziţiilor pct.95 din Normele Metodologice din 2016 de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal.

Din aplicarea la speță a dispozițiilor art.292 alin.6 în referire la art.282 alin.2 din Codul Fiscal Practic, rezultă concluzia că, **indiferent de faptul că insolventa a emis facturile de avans utilizând cota de TVA de 5%, se impune ajustarea regimului fiscal la data faptului generator** (data livrării **UI 1)**, iar dacă acest eveniment ar avea loc, *e.g.*, la **31.08.2025,** cota de TVA va fi, după caz, 9% în ipoteza îndeplinirii criteriilor impuse de art.291 alin.2 lit.(m) pct.3 din Codul Fiscal, respectiv 19% în ipoteza neîndeplinirii acestora.

În ipoteza în care vânzarea către promitentul vânzător a bunului promis vânzării (construcție veche din punctul de vedere al TVA) este **operațiune taxabilă prin efectul opțiunii promitentului vânzător (insolventa)**, raționamentul fiscal rezultat nu poate fi decât acela că **baza impozabilă + cota de TVA de la data la care are loc faptul generator = 50.000,00 euro.**

Clauza citată exclude aplicarea TVA de la data vânzării (în ipoteza majorării cotei) la baza impozabilă din contract (47.620,00 euro – bază impozabilă + TVA aplicabil la data vânzării), dar permite aplicarea TVA de la data vânzării (în ipoteza majorării cotei), fără ca prețul vânzării să fie majorat (50.000,00 euro / 1,09 sau 50.000,00 euro / 1,19).

Dacă la încheierea antecontractului părțile ar fi prevăzut că în ipoteza incidenței unor modificări legislative cu privire la creșterea cotei de TVA aplicabile tranzacției, **creșterea cotei de TVA va fi suportată de promitentul cumpărător** prin transferarea acestei creșteri în creșterea corespunzătoare a prețului vânzării, într-adevăr, promitentul cumpărător ar fi trebuit să suporte, în plus, după caz, plata corespunzătoare creșterii cotei de TVA (după caz, 47.620,00 euro – bază impozabilă + 9% TVA sau 47.620,00 euro – bază impozabilă + 19% TVA, în ambele cazuri urmând a se ține cont de cota de 5% deja achitată).

Or, dimpotrivă, din clauza analizată rezultă că prin **impunerea condiției privind nemodificarea prețului vânzării**, părțile au normat exact contrariul, anume că majorarea cotei de TVA genera reducerea bazei impozabile.

Prin urmare, aplicarea, după caz, a cotei de 9% sau a cotei de 19% la baza de calcul avută în vedere prin antecontract, contravine convenției încheiate de părți, pentru că are ca efect obligarea promitentului cumpărător la plata unei cote suplimentare (după caz, 4% sau 14% aplicate bazei respective).

În concluzie, am reţinut că **problema speței nu privește scutirea promitentului cumpărător de TVA**, dată fiind opțiunea promitentului vânzător în sensul taxării, ci privește imposibilitatea de a-i impune promitentului cumpărător plata unei sume suplimentare cu titlu de TVA, peste suma convenită contractual ca fiind prețul vânzării cu TVA inclus.

Trebuie să luăm în considerare opțiunea taxării, dar reținem că exercitarea acestei opțiuni nu poate avea ca și consecință obligarea contestatorului plata unei sume suplimentare cu titlu de TVA, peste suma convenită contractual ca fiind prețul vânzării cu TVA inclus, **date fiind dispozițiile art.131 alin.1 din Legea nr.85/2014, raportate la art.1270 și la art.1350 din Codul Civil.**

Cât privește scopul procedurii insolvenței, despre care Administratorul Judiciar, în cazul particular al speței, afirmă că se materializează prin aplicarea cotei de TVA la vânzarea construcției vechi, urmare opțiunii promitentului vânzător pentru vânzarea – operațiune taxabilă, am reținut că susținerea nu poate fi primită.

Argumentul pentru care nu poate fi primită este acela că aplicarea **art.131 din Legea nr.85/2014 nu este o vânzare de active** din patrimoniul insolventei, în sensul derivat din dispozițiile art.154 – 158 din Legea nr.85/2014, după cum **nu este nici o dare în plată** a imobilului către un creditor, în contul creanței deținute de acesta împotriva insolvenței.

Aplicarea art.131 din Legea nr.85/2014 este, sub rezerva condițiilor speciale impuse de text, un caz particular de aplicare a art.1669 alin.1 din Codul Civil în procedura insolvenței. Așa se și explică faptul că jurisprudența a consacrat soluția inadmisibilității promovării acțiunii (de drept comun) întemeiate pe dispozițiile art.1669 alin.1 din Codul Civil, de către promitentul cumpărător împotriva promitentului vânzător aflat în procedura insolvenței, calea în drept de urmat fiind procedura edictată la art.131 din Legea nre.85/2014 și, în cazul unei soluții contrare celei solicitate de promitentul cumpărător, date de Administratorul Judiciar, promovarea contestației împotriva măsurii acestuia, de către promitentul cumpărător, în temeiul art.59 alin.5 din Legea nr.85/2014.

PROMISIUNEA BILATERALĂ DE VÂNZARE → speța → modificarea cotei de TVA pe parcursul executării antecontractului de vânzare cumpărare a produs efecte asupra raportului de drept al părţilor în litigiu

UI 1

PROMISIUNEA BILATERALĂ DE VÂNZARE → speța → modificarea cotei de TVA pe parcursul executării antecontractului de vânzare cumpărare a produs efecte asupra raportului de drept al părţilor în litigiu

ANTECONTRACT 22.01.2008
50.000 euro cu TVA inclus 19%

01.01.2009

O.U.G. nr.200/2008 →
cota redusă TVA 5%

Promitentul cumpărător se încadra

05.09.2012

Insolvența

CONTRACT 05.09.2013
42.017 euro plus 2.100,85 euro TVA

5.883 euro

42.017 euro + 7.983 euro

42.017 euro + 2.100,85 euro

DATELE SPEŢEI

Între M.M. şi N.N. S.R.L. s-a încheiat Antecontractul de Vânzare-Cumpărare nr.1 din 22.01.2008, în temeiul căruia N.N. S.R.L. s-a obligat să construiască şi să vândă intimatei M.M. apartamentul nr.20, corp A în imobilul-construcţie pe care vânzătorul se obliga să-l execute în localitatea X, în suprafață de 55,47 mp, compus din (...), la un preţ de 1.388, 14 EURO/mp util cu TVA inclus.

Prin O.U.G. nr.200 din 4 decembrie 2008 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind, Codul Fiscal, intrată în vigoare la 01.01.2009, a fost introdus art.140 alin.2¹ privind cota redusă de 5% TVA pentru livrarea locuinţelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, text care, la lit.(c) prevedea:

c) livrarea de locuinţe care au o suprafaţă utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodăreşti, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depăşeşte suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziţionate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafaţa utilă a locuinţei este cea definită prin Legea locuinţei nr.114/1996, republicată, cu modificările şi completările ulterioare. Anexele gospodăreşti sunt cele definite prin Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcţii, republicată, cu modificările şi completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuinţelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare şi dacă terenul pe care este construită locuinţa nu depăşeşte suprafaţa de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinţei, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuinţe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuinţe nu poate depăşi suprafaţa de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuinţe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziţiona o singură locuinţă cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deţinut şi să nu deţină nicio locuinţă în proprietate pe care au achiziţionat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soţul sau soţia să nu fi deţinut şi să nu deţină, fiecare sau împreună, nicio locuinţă în proprietate pe care a/au achiziţionat-o cu cota de 5%;

Intimata a notificat înainte de deschiderea procedurii insolventei, la data de **22.10.2011**, creditoarei CXY Bank SA faptul că îndeplineşte condiţiile legale pentru a beneficia de cota de TVA de 5% la cumpărarea apartamentului, înaintând o declaraţie pe propria răspundere, autentificata sub nr. 1763/18.10.2011.

Preţul apartamentului, rezultat din aplicarea cotei de TVA de 5%, era de **67.940,25 Euro**.

Intimata a solicitat stornarea facturii de avans şi emiterea unei noi facturi pe suma de 67.940,76 euro, reprezentând preţul contractului cu TVA de 5%, precum şi restituirea sumei achitate suplimentar.

Intimata achitase, la data de 08.02.2008, **70.000 euro.**

La data de **5 septembrie 2012**, împotriva promitentei vânzătoare a fost deschisă procedura insolvenței.

Intimata a formulat în cadrul procedurii:

– cerere de admitere a creanţei – cerere admisă;
– cerere pentru executarea antecontractului de vânzare-cumpărare, în temeiul art.93¹ Din Legea nr.85/2006, pentru a încheia contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică – cerere admisă, urmată de perfectarea contractului.

S-a reținut de către practicianul în insolvență că intimata a achitat integral preţul apartamentului, la care s-a aplicat o cotă de 5% TVA, întrucât erau îndeplinite condiţiile legale pentru aplicarea acestei cote.

Creditoarea CX BANK S.A. a formulat contestaţie, prin care a solicitat desfiinţarea măsurii luate de lichidatorul judiciar de a încheia contractul, afirmând neachitarea în integralitate a preţului contractual, mai exact achitarea unui TVA mai redus decât cel care se impunea. În motivare a invocat că **nu era îndeplinită condiţia ca "preţul să fie achitat integral" (nu s-ar fi achitat suma de 5.883 euro + TVA).**

Judecătorul Sindic a respins contestația, reținând:

– pentru plata avansului pentru livrarea bunului imobil s-a achitat cota standard de TVA
– la data transferului dreptului de proprietate erau îndeplinite condiţiile pentru aplicarea cotei de 5%
– se impune regularizarea cotei de TVA
– regularizarea cotei de TVA nu este o compensare.

Motivul de contestaţie privind **aşa-zisa compensare nelegală a preţului** cu TVA de restituit este neîntemeiat, deoarece în speţă s-a procedat la regularizarea cotei de TVA motivat de schimbarea cotei legale, şi nu la o compensare între creanţe reciproce ale părţilor.

RAŢIONAMENTUL CREDITOAREI SE BAZEAZĂ GREŞIT pe faptul că suma reprezentând diferenţa dintre cota de 19% TVA aplicată la achitarea avansului şi cota de 5% care a fost aplicabilă la momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare ar fi o creanţă anterioară deschiderii procedurii insolvenţei, şi care nu poate fi compensată cu restul de preţ datorat de intimată în baza antecontractului.

Acest raţionament este greşit, deoarece (...) dreptul de creanţă reprezentând diferenţa de TVA se naşte la data faptului generator al exigibilităţii TVA, moment la care este incidenţă cota de 5%, preţul final urmând a fi regularizat conform acestei cote.

Conform art.281 alin.1 coroborat cu alin.6 din Codul Fiscal, faptul generator al TVA în cazul livrării de imobile este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, deci în mod evident data încheierii contractului autentic de vânzare cumpărare.

Regularizarea cotei de TVA nu reprezintă o compensare, ci o aplicare corectă şi justă a obligaţiei legale de reducere a preţului cu TVA de 19% cu 14%. Practic, la emiterea răspunsului, după analiza documentelor relevante, lichidatorul a stabilit preţul final cu luarea în considerare a cotei de TVA aplicabile, determinate la momentul respectiv, preţul fiind avut în vedere la data încheierii contractului de vânzare cumpărare în forma autentică.

În baza acestor norme, în cazul plăţilor efectuate în avans de către promitentul cumpărător, promitentul vânzător este obligat să perceapă TVA aferent tranşelor de preţ, în cota în vigoare la momentul emiterii facturilor fiscale pentru încasarea respectivelor tranşe. Ulterior, la finalizarea raportului contractual privind livrarea de bunuri, este obligatorie regularizarea pentru a se aplica cota în vigoare la data respectivă, cota de TVA final aplicabilă fiind cea de la momentul livrării de bunuri. În ce priveşte acest moment, care este totodată, momentul la care intervine faptul generator, curtea observând că anterior datei de 1.01.2010, relevanţă fiscală pentru stabilirea exigibilităţii taxei o avea momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică.

Întreaga analiză a fost generată de disputa părţilor cu privire la **natura creanţei constând în diferenţa între cota ordinară de TVA şi cota de TVA de 5%**, aplicată la momentul încheierii contractatul de vânzare-cumpărare în formă autentică, recurenta CE BANK S.A. susţinând că aceasta ar fi o **creanţă anterioară**, în timp ce intimatul a susţinut că este a **creanţă curentă**, născuta la momentul încheierii actului autentic, plasat în timp ulterior datei la care s-a deschis procedura insolvenţei împotriva debitoarei N.N. SRL. Curtea a validat punctul de vedere al intimatului cumpărător.

NOTĂ:

Prin **O.U.G. nr.109/2009** pentru modificarea şi completarea **Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, a fost modificat **art.134[1] alin.6** urmând a avea următorul conținut:

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca şi un proprietar. Prin excepţie, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plăţii ultimei sume scadente, cu excepţia contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

Art.281 alin.6 Cod Fiscal

Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. ***Prin excepție****, în cazul contractelor care prevăd că* ***plata se efectuează în rate*** *sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.*

MULȚUMESC