

POPRIREA ȘI SECHESTRUL ASIGURĂTOR ÎN MATERIE FISCALĂ*

Dr. Arina DRAGODAN – Consilier juridic

I. Sediul materiei

Poprirea și sechestrul asigurator sunt măsuri asiguratorii asupra patrimoniului debitorului reglementate în **noul Cod de procedură fiscală¹ la Capitolul VI al Titlului VII “Colectarea creanțelor fiscale”, art. 213-214** ca mijloace de protecție a drepturilor creditorului.

Poprirea și sechestrul asigurator nu trebuie confundate cu poprirea și sechestrul ca măsuri de executare silită reglementate de noul Cod de procedură fiscală la Capitolul VIII “Stingerea creanțelor fiscale prin executare silită” al Titlului VII “Colectarea creanțelor fiscale”.

Măsurile asiguratorii sunt acte anterioare executării silite, cu caracter provizoriu, care pot fi luate și înainte de emiterea titlului de creanță, inclusiv în cazul efectuării de controale sau al antrenării răspunderii solidare. Însă, așa cum prevede alin. (3) al art. 213 din Codul de procedură fiscală, măsurile asiguratorii dispuse atât de organele fiscale competente, cât și de instanțele judecătorești ori de alte organe competente, dacă nu au fost desfășurate în condițiile legii, rămân valabile pe toată perioada executării silite, fără îndeplinirea altor formalități. Odată cu individualizarea creanței și ajungerea acesteia la scadență, în cazul neplătii, măsurile asiguratorii se transformă în măsuri executorii.

În **vechiul Cod de procedură fiscală²**, măsurile asiguratorii erau reglementate la Capitolul VI al Titlului VIII “Colectarea creanțelor fiscale”, la art. 129-130. De asemenea, Normele metodologice³ de aplicare a Codului de procedură fiscală conțineau prevederi privind aplicarea prevederilor din Codul de procedură fiscală la punctele 125.1-125.9.

Procedura de aplicare a măsurilor asiguratorii prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală a fost aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.605/2010⁴, aplicabil și în prezent în temeiul prevederilor art. 346 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, potrivit cărora reglementările emise în temeiul Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală rămân aplicabile până la data aprobării actelor normative de aplicare a noului Cod de procedură fiscală, în măsura în care nu contravin prevederilor acestuia.

* conform ultimelor modificări și completări aduse noului Cod de procedură fiscală prin *Ordonanța Guvernului nr. 30/30.08.2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 708/31.08.2017)

¹ *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016

² *Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare, *aplicabilă până la data de 31 decembrie 2015, act normativ abrogat de Legea nr. 207/2015*

³ *Hotărârea Guvernului nr. 1.050/01.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 651/20.07.2004), *act normativ abrogat de Legea nr. 207/2015*

⁴ *Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.605/21.10.2010 pentru aprobarea Procedurii de aplicare efectivă a măsurilor asiguratorii prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 732/03.11.2010), modificat și completat prin *Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.296/21.05.2014* (M.O. nr. 412/03.06.2014)

Raportat la reglementarea măsurilor asigurătorii din vechiul Cod de procedură fiscală, noul Cod de procedură fiscală a adus câteva modificări și completări, pentru claritatea legislației fiscale, problemele întâlnite în practica organelor fiscale fiind următoarele⁵:

- existau situații în care se dispuneau măsuri asigurătorii înainte de emiterea titlului de creanță, neurmărite de emiterea titlului, și care afectau buna desfășurare a activităților producătoare de venit (materie impozabilă);

- nu era reglementată destinația sumelor virate de terții popriți urmare popririi asigurătorii, acestea având același regim ca și în cazul popririi executorii, îngreunând activitățile de distribuire a sumelor în scopul stingerii;

- în cazul popririi bancare, terții popriți (băncile) trebuiau să indisponibilizeze și să vireze de îndată sumele din conturile bancare poprite, cu efecte negative în ceea ce privește situația disponibilităților bănești atunci când există popriți multiple, în condițiile în care organul fiscal, care dispune doar de informații cu privire la conturile bancare ale unui debitor, nu dispune însă și de informațiile cu privire la disponibilitățile bănești din respectivele conturi.

Prin **noul Cod de procedură fiscală** s-au adus următoarele modificări legislative⁶:

- ✍ în cazul popririi bancare, s-a prevăzut un termen de 3 zile pentru ca băncile să plătească sumele indisponibilizate [art. 236 alin. (13) din Codul de procedură fiscală]. Acest interval creează premisele evitării situațiilor de executări multiple, atunci când au fost poprite și indisponibilizate sume existente în mai multe conturi bancare. Astfel, în acest interval de timp, debitorul, după ce a fost informat de banca sa cu privire la poprirea instituite, poate solicita organului fiscal menținerea doar a uneia dintre popriți și ridicarea celorlalte care depășesc debitul înscris în titlul executoriu ce face obiectul popririi;

- ✍ s-a reglementat încetarea de drept a măsurilor asigurătorii care au fost luate înainte de emiterea titlului de creanță atunci când titlul de creanță nu a fost emis și comunicat în termen de cel mult 6 luni de la data la care au fost dispuse măsurile asigurătorii, cu posibilitatea prelungirii acestuia până la un an, în cazuri excepționale, de către organele fiscale;

- ✍ în scopul armonizării cu Codul de procedură penală, s-a reglementat ca, în situația în care au fost instituite măsuri asigurătorii și au fost sesizate organele de urmărire penală potrivit legii, măsurile asigurătorii să înceteze de drept la data la care au fost luate măsuri asigurătorii potrivit Legii nr. 135/2010⁷ privind Codul de procedură penală;

- ✍ în cazul popririi asigurătorii, s-a reglementat obligația terților popriți, cu excepția băncilor, de a vira într-un cont de garanții, de îndată sau după data la care creanța devine exigibilă, suma indicată de organul fiscal prin adresa de înființare a popririi asigurătorii [art. 236 alin. (9) lit. c) din Codul de procedură fiscală].

Prin **Ordonanța Guvernului nr. 30/2017** au fost aduse, de asemenea, câteva modificări și completări și în ceea ce privește măsurile asigurătorii.

Enumerăm mai jos problemele referitoare la măsurile asigurătorii care au fost remediate prin acest act normativ⁸:

- Nu era reglementată, în mod explicit, momentul în care devin executorii măsurile asigurătorii dispuse în cazul înființării popririi asigurătorii sau a sechestrului asigurătorii, dispuse în termenul de 30 zile și, respectiv 15 zile, de la comunicarea somației. Aceeași situație exista și când măsura asigurătorie a fost dispusă pe perioada suspendării măsurilor de executare silită.

✍ **Prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 s-a reglementat momentul în care devin**

⁵ A se vedea *Expunerea de motive la Proiectul de Lege privind Codul de procedură fiscală*, <http://www.cdep.ro/proiecte/2015/300/80/5/em385.pdf>, p. 6


⁶ Idem 5, p. 20

⁷ *Legea nr. 135/01.07.2010 privind Codul de procedură penală* (M.O. nr. 486/15.07.2010), cu modificările și completările ulterioare

⁸ *Nota de fundamentare la Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, <http://gov.ro/ro/guvernul/procesul-legislativ/note-de-fundamentare/nota-de-fundamentare-og-nr-30-30-08-2017&page=18>


executorii măsurile asigurătorii dispuse în cazul înființării poprii asigurătorii sau a sechestrului asigurătoriu, pentru corelare cu dispozițiile art. 230 și art. 236 din Codul de procedură fiscală, respectiv după 15 zile de la data comunicării somației.

- Nu era reglementată situația debitorilor aflați în procedura insolvenței și a celor care nu dispun de active patrimoniale urmăribile.


 **Prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 s-a reglementat expres interdicția de a nu institui măsuri asigurătorii la debitorii aflați în procedura insolvenței, precum și în cazul debitorilor care nu dispun de active patrimoniale urmăribile**, având în vedere faptul că, potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014⁹ privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare, de la data deschiderii procedurii se suspendă de drept măsurile de executare silită pentru realizarea creanțelor asupra averii debitorului, iar potrivit art. 213 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, măsurile asigurătorii dispuse se duc la îndeplinire în conformitate cu dispozițiile referitoare la executarea silită, ceea ce conduce la imposibilitatea ducerii la îndeplinire a celor dispuse printr-o decizie de instituire a măsurilor asigurătorii, în cazul unui debitor aflat în procedura insolvenței.

În ceea ce privește exceptarea de la instituirea măsurilor asigurătorii a debitorilor care nu dețin active patrimoniale urmăribile, era necesară această excepție, întrucât nu există obiectul dispunerii măsurilor asigurătorii, care, potrivit alin. (2) al art. 213 din Codul de procedură fiscală, îl constituie însăși bunurile mobile și/sau imobile proprietate a debitorului, precum și veniturile acestuia.


- Nu era reglementată situația în care s-au instituit măsuri asigurătorii înainte de emiterea titlului de creanță și au fost sesizate organele de urmărire penală, potrivit legii, dar pentru situația respectivă nu au mai fost luate măsuri asigurătorii potrivit Legii nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, acestea neîmbrăcând o latură penală.

 **Prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 s-a reglementat asigurarea recuperării creanței fiscale pentru care s-au instituit măsuri asigurătorii chiar și în situația în care aceasta îmbracă o latură penală.**

- În practică apăreau situații în care erau constituite garanții sub forma unei scrisori de garanție sau poliță de asigurare de garanție în vederea ridicării măsurilor asigurătorii, iar prin prelungirea termenului până la un an, garanțiile ar fi trebuit prelungite corespunzător, dar debitorul refuza prelungirea termenului de valabilitate al garanțiilor. Dispozițiile noului Cod de procedură fiscală nu prevedeau posibilitatea executării garanției în interiorul termenului de valabilitate pentru o asemenea ipoteză.

 **Prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 s-a introdus alin. (8¹) la art. 213 din Codul de procedură fiscală prin care s-a reglementat că în situația în care au fost constituite garanții în vederea ridicării măsurilor asigurătorii, acestea trebuie menținute pentru toată perioada de valabilitate în care ar fi fost menținute măsurile asigurătorii.** În cazul în care au fost constituite garanții sub forma scrisorilor de garanție/polițelor de asigurare de garanție, acestea se vor executa de către organul fiscal în ultima zi de valabilitate a acestora, în cazul în care contribuabilul/plătitorul nu prelungeste valabilitatea garanției. În acest caz, suma de bani va fi virată în contul de garanții menționat de organul de executare silită și reprezintă o garanție.

- Noul Cod de procedură fiscală reglementa la art. 214 ridicarea măsurilor asigurătorii fără să distingă dacă aceasta se poate realiza și parțial.

 **Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 a modificat alin. (1) al art. 214 din noul Cod de procedură fiscală, reglementând că măsurile asigurătorii se pot ridica și parțial de către creditorul fiscal, prin decizie motivată, la constituirea garanțiilor prevăzute de art. 211 din Codul de procedură fiscală, oferind astfel flexibilitate procesului de instituire și de ridicare a măsurilor asigurătorii.** De exemplu, un contribuabil poate constitui garanții, în condițiile legii,

⁹ *Legea nr. 85/25.06.2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență* (M.O. nr. 466/25.06.2014), cu modificările și completările ulterioare

pentru o parte din valoarea creanțelor consemnate în decizie și poate beneficia de ridicarea măsurilor asigurătorii pentru partea acoperită de garanții.

II. Cazurile excepționale în care se pot dispune măsuri asigurătorii sub forma popririi și sechestrului asigurător de către organul fiscal

Codul de procedură fiscală dispune la art. 213 alin. (1) și (2) că **măsurile asigurătorii** sub forma popririi (asupra veniturilor debitorului) și sechestrului asigurător (asupra bunurilor mobile și/sau imobile proprietate a debitorului) **se dispun și se duc la îndeplinire, prin procedura administrativă, de organul fiscal competent, numai în cazuri excepționale** care ar periclita sau îngreuna în mod considerabil colectarea, respectiv atunci când:

- există pericolul ca debitorul să se sustragă,**
- să își ascundă patrimoniul ori**
- să își risipească patrimoniul.**

În aceste condiții, sunt aplicabile prevederile art. 231 din Codul de procedură fiscală potrivit cărora terțul nu se poate opune sechestrării unui bun al debitorului, invocând un drept de gaj, drept de ipotecă sau un privilegiu. Terțul trebuie să participe la distribuirea sumelor rezultate din valorificarea bunului, potrivit legii.

Prin excepție de la cazurile excepționale prevăzute la alin. (2), noul alineat (2¹) al art. 213, recent introdus prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017, prevede că **nu se dispun măsuri asigurătorii pentru debitorul aflat sub incidența legislației privind insolvența sau când acesta nu deține active patrimoniale urmăribile.**

Noul Cod de procedură fiscală conține, de asemenea, o prevedere referitoare la **situația în care valoarea bunurilor proprii ale debitorului nu acoperă integral creanța fiscală** a bugetului general consolidat. În acest caz, **măsurile asigurătorii pot fi înființate și asupra bunurilor deținute de către debitor în proprietate comună cu terțe persoane, pentru cota-parte deținută de acesta.**

Cu privire la **cazurile excepționale în care organul fiscal de control este abilitat de art. 213 din Codul de procedură fiscală să dispună măsuri asigurătorii**, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.605/2010 prevede că acesta poate dispune măsuri asigurătorii ori de câte ori sunt indicii că există pericolul ca debitorul să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea, în **următoarele situații:**

a) în urma constatării unor acte și fapte care pot constitui infracțiuni de evaziune fiscală sau fraudă fiscală și vamală, în cazul cărora prejudiciul nu a fost stabilit prin acte administrative fiscale de impunere, potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 74/2013¹⁰;

b) în situația în care au fost stabilite obligații fiscale cu ocazia acțiunii de control prin acte administrative fiscale de impunere;

c) în situația în care urmează să fie stabilite obligații fiscale cu ocazia acțiunii de control prin acte administrative fiscale de impunere;

d) dacă sunt îndeplinite condițiile pentru deschiderea procedurii de atragere a răspunderii solidare după emiterea deciziei de atragere a răspunderii solidare;

e) în cazul în care sunt îndeplinite condițiile pentru deschiderea procedurii de atragere a răspunderii solidare înainte de emiterea deciziei de atragere a răspunderii solidare.

De asemenea, **organul fiscal de executare** poate dispune și duce la îndeplinire măsurile asigurătorii ori de câte ori sunt indicii că există pericolul ca debitorul să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea, în următoarele situații:

- a) înainte de existența posibilității legale de aplicare a măsurilor executorii;

¹⁰ Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 74/26.06.2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative (M.O. nr. 389/29.06.2013), cu modificările și completările ulterioare

b) dacă creanțele fiscale sunt individualizate și înregistrate în evidența fiscală și acestea fac obiectul unor înlesniri la plată, potrivit legii;

c) după emiterea deciziei de atragere a răspunderii solidare.

Măsurile asigurătorii dispuse de către organul de control se duc la îndeplinire de organul de executare, în timpul acțiunii de control, împreună cu organul de control.

În acest scop, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.605/2010 prevede în anexa nr. 1 că, în situația în care organul de control, în timpul acțiunii de control, efectuată după procedurile prealabile de documentare pentru control, și în urma analizei dosarului fiscal, situațiilor financiare, declarațiilor fiscale sau a altor documente și a informațiilor pe care le deține, constată că există suficiente informații că debitorul nu și-a declarat materia impozabilă și totodată apreciază că există pericolul iminent să se sustragă de la plata obligațiilor la bugetul general consolidat sau să prejudicieze bugetul, prin ascunderea sau risipirea patrimoniului, periclitând sau îngreunând în mod deosebit colectarea, va dispune luarea măsurilor asigurătorii, iar organul de executare va proceda la ducerea la îndeplinire a măsurilor asigurătorii împreună cu organul de control.

Tot cu privire la cazurile excepționale, în **literatura de specialitate**¹¹ s-au reținut ca și **condiții stabilite de legiuitor ce trebuie îndeplinite în mod cumulativ pentru legala instituire a măsurilor asigurătorii în materie fiscală:**

↳ existența unor suficiente informații, în sensul că debitorul nu și-a declarat materia impozabilă;

↳ existența unui pericol iminent ca debitorul să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, pericol care, după părerea noastră, trebuie justificat prin elemente obiective și verificabile de către organul fiscal; și

↳ conduita debitorului să fie de natură să îngreuneze în mod considerabil/deosebit colectarea creanțelor fiscale. Este de subliniat aspectul că din textul de lege menționat rezultă că simpla îngreunare a colectării creanțelor fiscale nu este suficientă pentru instituirea măsurilor, ci această îngreunare trebuie să fie una considerabilă sau deosebită.

Rezultă¹² astfel că măsurile de indisponibilizare reglementate în materie fiscală sunt condiționate de reținerea unor împrejurări în măsură să sugereze, în mod obiectiv, existența pericolului de sustragere de la urmărire ori de risipire a patrimoniului. Rațiunea reglementării legale se justifică prin aceea că măsurile asigurătorii – din cauza efectelor pe care le produc asupra debitorului, îngrădit pe perioada instituirii lor în exercitarea dreptului de dispoziție asupra bunurilor al cărui proprietar este – trebuie luate cu prudență și numai în cazuri excepționale.

Ca urmare, după părerea autorului¹³, **măsurile asigurătorii fiscale, având un caracter excepțional, trebuie dispuse doar pentru situațiile speciale** în care debitorii fiscali ar fi de rea-credință, existând pericolul de sustragere, ascundere ori risipire a patrimoniului cu consecința periclitării ori îngreunării în mod considerabil a colectării.

III. Procedura de dispunere și ducere la îndeplinire a măsurilor asigurătorii

Noul Cod de procedură fiscală prevede la art. 213 că poprirea și sechestrul asigurator în materie fiscală se dispun și se duc la îndeplinire, prin procedura administrativă, de organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii în care organul fiscal trebuie să precizeze debitorului că prin constituirea unei garanții la nivelul creanței stabilite sau estimate, după caz, măsurile asigurătorii vor fi ridicate.

Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii trebuie motivată și semnată de către conducătorul organului fiscal competent.

¹¹ Ștefănescu, T. – *Măsurile asigurătorii în noul Cod de procedură fiscală*, Revista română de dreptul afacerilor nr. 1/2016, p. 46

¹² Ibidem

¹³ Idem 11

Disponerea măsurilor asigurătorii în materie fiscală de către organul fiscal competent nu este condiționată de existența unui titlu de creanță. Aceste măsuri pot fi luate și înainte de emiterea titlului de creanță, adică de individualizarea creanței fiscale, inclusiv în cazul efectuării de controale sau al antrenării răspunderii solidare. Însă, condiția impusă de legiuitor este ca decizia de instituire a măsurilor asigurătorii să fie motivată și semnată de către conducătorul organului fiscal competent.

În ceea ce privește ducerea la îndeplinire a măsurilor asigurătorii dispuse de organul fiscal, precum și a celor dispuse de instanțele judecătorești sau de alte organe competente, Codul de procedură fiscală reglementează la art. 213 alin. (6) că acestea se duc la îndeplinire în conformitate cu dispozițiile referitoare la executarea silită (Capitolul VIII "Stingerea creanțelor fiscale prin executare silită", art. 220-246 al Titlului VIII din Codul de procedură fiscală).

Procedura de aplicare efectivă a măsurilor asigurătorii a fost aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.605/2010, care, așa cum am menționat mai sus, este aplicabil și în prezent.

Potrivit acestui act normativ, măsuri asigurătorii dispuse în materie fiscală sunt următoarele:

1. Sechestrul asigurător pentru bunuri imobile;
2. Sechestrul asigurător pentru bunuri mobile, inclusiv titlurile de valoare și bunuri mobile necorporale;

3. Poprirea asigurătorie asupra sumelor datorate debitorului de către terți;

4. Poprirea asigurătorie asupra disponibilităților bănești din conturile bancare.

Potrivit ordinului mai sus menționat, **organele fiscale care dispun măsurile asigurătorii** sunt următoarele:

organul de executare competent, potrivit legii, al direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice, organelor fiscale teritoriale subordonate acestora și al Direcției generale de administrare a marilor contribuabili;

organele de control în cazul efectuării de controale, prin acestea înțelegându-se organul de control competent, potrivit legii, respectiv al Direcției Generale Antifraudă Fiscală, Direcției Generale a Vămilelor, direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice, organelor fiscale teritoriale subordonate acestora și al Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

Cu privire la faptul că **organul fiscal este cel abilitat de lege să dispună măsurile asigurătorii, prin decizie administrativă, iar organul de executare silită este chemat să ducă la îndeplinire măsurile asigurătorii, în doctrină au existat anumite critici.**

Astfel, în opinia unei autoare¹⁴, deși aceasta înțelege rațiunile de celeritate care au determinat legiuitorul la o astfel de reglementare, precum și numărul mare al cazurilor care reclamă instituirea măsurilor asigurătorii, consideră că sunt numeroase observațiile ce pot fi făcute la adresa unei astfel de reglementări.

Prima se referă la faptul că oricum măsurile de indisponibilizare a bunurilor aduc o limitare a exercitării dreptului de proprietate asupra bunurilor supuse acestor măsuri. Faptul că ele pot fi instituite altfel decât prin hotărâre judecătorească, în absența unui titlu executoriu și chiar a unui titlu de creanță, poate deschide calea spre abuzuri ale organului fiscal la adresa debitorilor fiscali.

Autoarea consideră că legiuitorul încearcă să atenueze această lacună gravă a legii cerând ca decizia administrativă de instituire a măsurilor asigurătorii să fie motivată, precizând faptul că motivarea trebuie să se refere la "situația excepțională" care a justificat luarea unei astfel de măsuri. În practică însă inspectorii fiscali fie nu pot, fie nu știu să justifice decizia de instituire a măsurilor asigurătorii în absența unui titlu de creanță fiscală, or nerespectarea acestei condiții de fond și de formă, în același timp, ar trebui să conducă la anularea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii de către instanțele de contencios imputernicite de lege cu judecarea unor eventuale contestații formulate împotriva deciziilor administrative de instituire a măsurilor asigurătorii.

¹⁴ Oneț, C. – *Despre garanții, cauțiuni și măsuri asigurătorii în noul Cod de procedură fiscală*, Acta Universitatis Lucian Blaga, Iurisprudentia nr. 2/2016, p. 128-129

În plus, luarea măsurilor de indisponibilizare a bunurilor pentru creanțe de drept comun se face și prin prisma unei practici judiciare de care instanțele judecătorești țin seama pentru a nu crea situații de inducere a falimentului unor agenți economici prin sechestrarea, spre exemplu, a mijloacelor de producție, împiedicându-i astfel să mai desfășoare activități aducătoare de venituri, care să permită stingerea datoriilor acestora. Această practică judiciară s-a creat în timp ca urmare a apariției unor situații cu un important potențial abuziv.

În materie fiscală pericolul este chiar mai mare, având în vedere faptul că mulți dintre debitorii fiscali sunt agenți economici care acționează pe piață în condiții de concurență ce poate să suporte importante distorsionări, ca urmare a intervenției organelor fiscale prin măsurile de indisponibilizare.

În schimb, la o scurtă cercetare a **jurisprudenței**, am constatat că instanțele au avut aprecieri pozitive cu privire la aspectele mai sus menționate.

În acest sens, redăm argumentele instanței¹⁵ respectiv că “dreptul organelor fiscale de a institui măsuri asigurătorii a fost prevăzut expres în art. 129 din Codul de procedură fiscală adoptat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (n.n. corespondentul său fiind în prezent art. 213 alin. (1)-(3) din noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr. 207/2015), inclusiv înainte de emiterea titlului de creanță fiscală. Totodată, pentru astfel de situații, a fost reglementat în favoarea contribuabililor un remediu efectiv, respectiv posibilitatea de a constitui garanții și a solicita, în consecință, ridicarea măsurilor asigurătorii.”

În cauză, instanța arată că “apelanta reclamantă, în mod inexplicabil, nu a uzat de acest drept, deși conform deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii apelanta reclamantă deținea active. Astfel fiind, este de neînțeles de ce reclamanta nu a recurs la posibilitatea oferită de lege, de a constitui una sau mai multe din garanțiile reglementate în art. 127 din Codul de procedură fiscală (n.n. art. 213 alin. (4) din noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr. 207/2015), pentru a obține ridicarea măsurilor asigurătorii.”

Mai mult, instanța arată că «apelanta reclamantă a fost înștiințată despre faptul că poate solicita ridicarea măsurilor asigurătorii în condițiile legii. În decizia de instituire a măsurilor asigurătorii s-a menționat expres că apelanta reclamantă putea beneficia de prevederile art. 129 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, în conformitate cu care “prin constituirea unei garanții la nivelul creanței stabilite sau estimate, după caz, măsurile asigurătorii vor fi ridicate”.»

În concluzie, Curtea de Apel Craiova a apreciat că “principala cauză a blocării activității apelantei reclamante și, ulterior, a intrării în insolvență a constituit-o atitudinea de neînțeles a acesteia de a nu uza de prevederile legale prin care, după constituirea unei garanții, putea solicita ridicarea măsurilor asigurătorii”.

La rândul său, **instanța supremă**¹⁶ a apreciat că “prin art. 129 alin. (4) al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 (n.n. corespondentul său fiind în prezent art. 213 alin. (4) din noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr. 207/2015) se prevede că măsurile asigurătorii se dispun prin decizie emisă de organul fiscal competent și că în cuprinsul deciziei organul fiscal trebuie să precizeze debitorului că prin constituirea unei garanții la nivelul creanței stabilite sau estima-

¹⁵ *Decizia nr. 4.832 din data de 3 decembrie 2014 a Curții de Apel Craiova, Secția I civilă pronunțată într-o cauză având ca obiect obligarea pârâților M.F.P., A.N.A.F., D.G.F.P. Mehedinți, Comisariatul General al Gărzii Financiare, în solidar, la plata sumei de 12.029.191,85 lei pentru prejudiciul cauzat unei societăți comerciale ca urmare a faptei ilicite săvârșite de către prepușii lor, arătându-se că la data de 16 februarie 2011 o echipă de control a Gărzii Financiare Mehedinți s-a prezentat la sediul societății pentru control, încheind o notă de constatare prin care a fost calculată acciza neachitată de societate și T.V.A.-ul aferent, rezultând un debit restant la bugetul de stat în cuantum de 694.296 lei, ulterior la 18 februarie 2011 fiind emisă o decizie de instituire măsuri asigurătorii prin care au fost indisponibilizate sumele de bani din conturile societății și înființat sechestrul asigurător asupra mijloacelor fixe (mașini și utilaje), p. 5, [http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery\[0\].Key=id&customQuery\[0\].Value=124857](http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery[0].Key=id&customQuery[0].Value=124857)*

¹⁶ *Decizia nr. 956 din 31 martie 2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția I civilă, [http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery\[0\].Key=id&customQuery\[0\].Value=124857](http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery[0].Key=id&customQuery[0].Value=124857)*

te, după caz, măsurile asigurătorii vor fi ridicate. Prin urmare, în cazul interpretării și aplicării greșite a legii de către organele de control fiscal prin luarea măsurilor asigurătorii, se dă posibilitatea celui care pretinde că i-a fost creat un prejudiciu să solicite ridicarea acestor măsuri.”.

Într-o altă cauză¹⁷ având ca obiect contestația¹⁸ la executare împotriva măsurilor asigurătorii dispuse de organul fiscal prin decizia de instituire a măsurilor asigurătorii și în subsidiar prin procesul-verbal de sechestrul asigurător pentru bunurile mobile și înștiințarea de poprire, contestatarul solicitând desființarea în tot a Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii și, pe cale de consecință, anularea măsurilor asigurătorii, instituite de organul fiscal, instanța de fond¹⁹ a reținut că Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii a fost emisă în baza dispozițiilor art. 129 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, constatându-se că există pericolul ca debitorul să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea obligațiilor de plată estimate, constând în taxă pe valoarea adăugată în sumă de 970.125 lei și impozit pe profit în sumă de 646.750 lei.

Instanța a constatat că prejudiciul pe care-l invocă contestatoarea este un prejudiciu eventual, având în vedere că nu a fost întreprinsă nicio măsură de executare silită împotriva acesteia.

De asemenea, instanța de apel, Tribunalul București, a apreciat că, “pentru a nu-și periclita activitatea, apelanta are posibilitatea să consemneze valoarea estimată pentru ca organul fiscal să poată dispune ridicarea sechestrului. Instanța de fond a reținut în mod corect că apelanta contestatoare nu a achitat TVA-ul aferent mărfurilor achiziționate, nu a produs dovezi în acest sens, ci a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă.”.

Tribunalul a respins apelul ca nefondat, apreciind că “din motivarea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii rezultă că motivul pentru care au fost instituite acestea este dat de suspiciunea creării prin operațiuni nereale, de către apelanta contestatoare, a unui avantaj fiscal și de riscul nerecuperării sumelor datorate bugetului de stat, reprezentate de TVA și de impozitul pe profit”.

Noul Cod de procedură fiscală stabilește la alin. (10) și (11) ale art. 213 o regulă specială, și anume că în cazul înființării sechestrului asigurător asupra bunurilor imobile, un exemplar al procesului-verbal întocmit de organul de executare silită se comunică pentru notare Biroului de carte funciară. Această notare face opozabil sechestrul tuturor acelorora care, după notare, vor dobândi vreun drept asupra imobilului respectiv. Actele de dispoziție ce ar interveni ulterior notării sunt lovite de nulitate absolută.

IV. Reglementări speciale în cazul bunurilor perisabile și/sau degradabile

La art. 213 alin. (9) din Codul de procedură fiscală este reglementată o situație specială privind măsurile asigurătorii sub forma sechestrului asigurător asupra bunurilor perisabile și/sau degradabile. Acestea pot fi valorificate prin două modalități, și anume:

¹⁷ *Măsuri asigurătorii - contestație la executare*, <http://portal.just.ro/3/Lists/Jurisprudenta/DispForm.aspx?ID=532>

¹⁸ Contestatoarea a arătat că măsurile instituite de către organul de control îi periclitează activitatea societății, întrucât nu există niciun pericol și nici indicii că s-ar produce un asemenea pericol de sustragere de la plata obligațiilor fiscale, cu atât mai mult cu cât nu a fost emisă o decizie de impunere, comportamentul fiscal al contestatoarei fiind adecvat și corect.

¹⁹ În motivarea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii, organul de control a arătat că, din verificările efectuate asupra documentelor financiar-contabile ale contestatoarei, s-a constatat că aceasta a achiziționat în perioada 17.09.2014-19.12.2014, fier beton de diverse cantități, dimensiuni și sortimente, de la SC XXX SRL care, la rândul său, a aprovizionat marfa de la SC YYY SRL, societate cu un comportament fiscal inadecvat, în sensul că nu funcționează la sediul social sau la punctul de lucru declarat, iar reprezentantul legal nu a dat curs invitației de a se prezenta pentru efectuarea verificărilor, valoarea totală a achizițiilor fiind de 5.012.314 lei.

a) de către debitor cu acordul organului de executare silită, sumele obținute consemnându-se la dispoziția organului de executare silită sau

b) prin vânzare în regim de urgență în condițiile prevederilor art. 247 alin. (4) din Codul de procedură fiscală care reglementează valorificarea bunurilor sechestrate în cazul executării silită. Astfel, dacă au fost sechestrate bunuri perisabile sau supuse degradării, acestea pot fi vândute în regim de urgență. Evaluarea și valorificarea acestor bunuri se efectuează de către organele fiscale, la prețul pieței.

Prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.517/2017²⁰ a fost aprobată procedura de evaluare și valorificare, în regim de urgență, a bunurilor perisabile sau supuse degradării, care prevede principalele activități ce trebuie întreprinse de organele fiscale competente în cazul vânzării în regim de urgență a bunurilor perisabile sau supuse degradării, sechestrate. În acest sens, ordinul conține dispoziții generale, prevederi referitoare la constituirea Comisiei de valorificare, evaluarea bunurilor perisabile sau supuse degradării, valorificarea acestora, precum și dispoziții cuprinzând atribuțiile Comisiei de valorificare.

În vederea începerii procedurii de valorificare a acestor bunuri, organul de executare solicită ca, în termen de cel mult 15 zile, instituția care a dispus măsura asigurătorie, precum și debitorul ale cărui bunuri au fost sechestrate asigurătoriu să își dea acordul asupra valorificării acestora.

V. Încetarea măsurilor asigurătorii

Noul Cod de procedură fiscală reglementează la alin. (7) al art. 213 din Codul de procedură fiscală **încetarea de drept a măsurilor asigurătorii** care au fost luate înainte de emiterea titlului de creanță, atunci când titlul de creanță nu a fost emis și comunicat în termen de cel mult 6 luni de la data la care au fost dispuse măsurile asigurătorii, cu posibilitatea prelungirii acestuia până la un an de organul fiscal competent, prin decizie, în cazuri excepționale.

Organul fiscal are obligația să emită decizia de ridicare a măsurilor asigurătorii în termen de cel mult două zile de la împlinirea termenului de 6 luni sau un an, după caz, iar în cazul popririi asigurătorii să elibereze garanția.

De la această regulă, legiuitorul a prevăzut la alin. (8) al art. 213 din Codul de procedură fiscală **o excepție**, și anume **situația în care au fost instituite măsuri asigurătorii fiscale și au fost sesizate organele de urmărire penală**. În acest caz, **măsurile asigurătorii subzistă până la data soluționării cauzei de către organele de urmărire penală sau de instanța de judecată**. După comunicarea soluției date de către organele de urmărire penală sau hotărârii judecătorești, în cazul în care măsurile asigurătorii instituite de către organul fiscal competent nu se transformă în măsuri executorii potrivit legii, acestea se ridică de către organul care le-a dispus.

VI. Transformarea măsurilor asigurătorii în măsuri executorii

Există, de asemenea, și **cazul transformării măsurilor asigurătorii în măsuri executorii**. Astfel, noul Cod de procedură fiscală reglementează la alin. (3) al art. 213 că **măsurile asigurătorii** sub forma popririi și sechestrului asigurător care au fost luate de către organele fiscale competente, cât și de instanțele judecătorești ori de alte organe competente înainte de emiterea titlului de creanță, inclusiv în cazul efectuării de controale sau al antrenării răspunderii solidare, **dacă nu au fost desființate în condițiile legii**, rămân valabile pe toată perioada executării silită, fără îndeplinirea altor formalități. **Odată cu individualizarea creanței și ajungerea acesteia la scadență, în cazul neplății, măsurile asigurătorii se transformă în măsuri executorii.**

²⁰ Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.517/11.05.2017 pentru aprobarea Procedurii de evaluare și valorificare, în regim de urgență, a bunurilor perisabile sau supuse degradării, precum și pentru aprobarea modelelor unor formulare (M.O. nr. 398/26.05.2017)

Menționăm totodată că, potrivit prevederilor ultimei teze a alin. (2) al art. 213 din Codul de procedură fiscală, **măsurile asigurătorii devin măsuri executorii în următoarele situații:**

→ la împlinirea termenului prevăzut la art. 230 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, respectiv după 15 zile de la comunicarea somației, dacă nu se stinge debitul, continuându-se astfel măsurile de executare silită;

→ la împlinirea termenului prevăzut la art. 236 alin. (12) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, pentru stingerea creanțelor fiscale, debitorii titulari de conturi bancare pot fi urmăriți prin poprire asupra sumelor din conturile bancare, înființată de către organul de executare silită, printr-o adresă care se comunică terțului poprit, cu respectarea termenului prevăzut la art. 230 din Codul de procedură fiscală și cu înștiințarea debitorului despre înființarea popririi, la expirarea perioadei de suspendare a executării silite.

VII. Contestarea măsurilor asigurătorii

Noul Cod de procedură fiscală distinge la alin. (13) și (14) ale art. 213 două situații, și anume:

□ dreptul celui interesat de a depune **contestație împotriva deciziei prin care se dispune instituirea măsurilor asigurătorii**, în termen de 30 de zile de la comunicare, la **instanța de contencios administrativ** competentă, **fără a fi necesară parcurgerea procedurii prealabile**, stabilind astfel o derogare de la prevederile art. 7 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004²¹.

□ dreptul celui interesat de a face **contestație la executare împotriva actelor prin care se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii**, în conformitate cu prevederile art. 260 și art. 261 din Codul de procedură fiscală, **în fața instanței de executare de drept comun**.

VIII. Ridicarea măsurilor asigurătorii

Cu privire la ridicarea măsurilor asigurătorii instituite de organele fiscale în cazuri speciale, Codul de procedură fiscală dispune la art. 214 că, acestea se ridică, **în tot sau în parte**, prin decizie motivată, de către creditorul fiscal în următoarele situații:

* când au încetat motivele pentru care au fost dispuse

sau

* la constituirea garanției prevăzute la art. 211 din Codul de procedură fiscală.

Decizia de ridicare a măsurii asigurătorii se duce la îndeplinire de către organul de executare silită competent și se comunică tuturor celor cărora le-a fost comunicată decizia de dispunere a măsurilor asigurătorii sau celelalte acte de executare în legătură cu acestea.

Tipurile de garanții sunt enumerate de legiuitor la art. 211 din Codul de procedură fiscală, respectiv aceste garanții se pot constitui, în condițiile legii, prin:

a) consemnarea de mijloace bănești la o unitate a Trezoreriei Statului;

b) scrisoare de garanție emisă de o instituție de credit sau, după caz, de o instituție financiară nebanară înscrisă în registrele Băncii Naționale a României pentru emiterea de garanții ori poliță de asigurare de garanție emisă de o societate de asigurare. În cazul în care scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție este emisă de o instituție financiară din afara Uniunii Europene, aceasta trebuie confirmată conform normelor bancare de o instituție de credit sau, după caz, de o instituție financiară nebanară ori societate de asigurare din România;

c) ipotecă asupra unor bunuri imobile sau mobile din țară;

d) gaj asupra bunurilor mobile.

De asemenea, există la alin. (8¹) al art. 213 din Codul de procedură fiscală, reglementată recent, prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017, situația în care au fost constituite garanții în vederea ridicării măsurilor asigurătorii, caz în care acestea trebuie menținute pentru toată perioa-

²¹ *Legea contenciosului administrativ nr. 554/02.12.2004* (M.O. nr. 1.154/07.12.2004), cu modificările și completările ulterioare

da de valabilitate în care ar fi fost menținute măsurile asigurătorii. Organul fiscal execută garanțiile constituite potrivit art. 211 lit. b) din Codul de procedură fiscală în ultima zi de valabilitate a acestora, în cazul în care debitorul nu prelungește valabilitatea garanției. În acest caz, suma de bani va fi virată în contul de garanții menționat de organul de executare silită și reprezintă o garanție potrivit art. 211 lit. a) din Codul de procedură fiscală.



În ceea ce privește reglementarea legală a măsurilor asigurătorii sub forma popririi și a sechestrului asigurător, prin noul Cod de procedură fiscală și celelalte acte normative care l-au modificat și completat ulterior au fost aduse îmbunătățiri reglementărilor anterioare.

În prezentul studiu am dorit să evidențiem faptul că măsurile asigurătorii în materie fiscală au o reglementare specială, legiuitorul fiscal dând dreptul organului fiscal să dispună instituirea măsurilor asigurătorii printr-un act administrativ fiscal și să ducă la îndeplinire aceste măsuri prin procedura administrativă, fără să fie nevoie de încuviințarea instanței judecătorești, cum este procedura de drept comun. Mai mult, aceste măsuri asigurătorii pot fi dispuse de către organul fiscal chiar și în absența unui titlu de creanță, condiția impusă de legiuitor fiind însă aceea ca măsurile asigurătorii să fie luate numai în cazuri excepționale, respectiv atunci când există pericolul ca debitorul să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea.

Organelor fiscale competente în dispunerea măsurilor asigurătorii le revine obligația legală de a încadra situațiile practice în cazurile excepționale prevăzute de lege și, de asemenea, să motiveze decizia de instituire a acestor măsuri asigurătorii.

Pentru a proteja contribuabilii, legiuitorul a reglementat în favoarea acestora posibilitatea de a constitui garanții și a solicita, în consecință, ridicarea măsurilor asigurătorii dispuse de organele fiscale.

Bibliografie:

1. Oneț Cristina – *Despre garanții, cauțiuni și măsuri asigurătorii în noul Cod de procedură fiscală*, Acta Universitatis Lucian Blaga, Iurisprudentia nr. 2/2016
2. Ștefănescu Traian – *Măsurile asigurătorii în noul Cod de procedură fiscală*, Revista română de dreptul afacerilor nr. 1/2016
3. *Decizia nr. 4832 din data de 3 decembrie 2014 a Curții de Apel Craiova, Secția I civilă*, <http://www.scj.ro>
4. *Decizia nr. 956 din 31 martie 2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția I civilă*, <http://www.scj.ro>
5. <http://portal.just.ro>
6. *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare
7. *Expunerea de motive la Proiectul de Lege privind Codul de procedură fiscală*
8. *Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.605/21.10.2010 pentru aprobarea Procedurii de aplicare efectivă a măsurilor asigurătorii prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 732/03.11.2010), modificat și completat prin *Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.296/21.05.2014* (M.O. nr. 412/03.06.2014)
9. *Ordonanța Guvernului nr. 30/30.08.2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 708/31.08.2017)
10. *Nota de fundamentare la Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală*
11. *Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.517/11.05.2017 pentru aprobarea Procedurii de evaluare și valorificare, în regim de urgență, a bunurilor perisabile sau supuse degradării, precum și pentru aprobarea modelelor unor formulare* (M.O. nr. 398/26.05.2017)