

CONSIDERAȚII PRIVIND MĂSURILE ASIGURĂTORII ȘI GARANȚIILE

Sebastian IORDACHE – Expert superior
Ministerul Finanțelor Publice

Rezumat	Abstract
Codul de procedură fiscală reglementează măsurile asigurătorii ca fiind acea modalitate menită să asigure organului fiscal colectarea creanțelor fiscale, realizându-și astfel atribuția de administra-re a creanțelor fiscale. Diferența de reglementare în Codul de procedură fiscală constă în faptul că măsurile asigurătorii se înființează de către organul fiscal și nu de către un executor judecătoresc așa cum este cazul în Codul de procedură civilă. Constituirea măsurilor asigurătorii se dispune în situația în care există pericolul ca debitorul să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, punând astfel în pericol sau îngreunând în mod considerabil colectarea.	The Code of fiscal procedure regulates the precautionary measures as being the way for the tax authority to make sure it collects fiscal claims so accomplishing its function to administer the fiscal claims. The different way of the Code of fiscal procedure to regulate resides in the fact that the precautionary measures are enforced by the tax authority and not by a bailiff as is the case in the Code of civil procedure. Enforcement of the precautionary measures is ordered when there is a real risk for the debtor to evade, to hide or to squander his assets, making so more difficult for the tax authority the task to collect the fiscal claims.
Cuvinte cheie:	Keywords:
√ organ fiscal, obligație fiscală, măsuri asigurătorii, Codul de procedură fiscală	√ tax authority, tax liability, precautionary measures, Code of fiscal procedure

Reglementări din procedura civilă

Instituția juridică a măsurilor asigurătorii este reglementată primar în Codul de procedură civilă¹, având sediul materiei în Titlul IV din Cartea a VI-a. Codul de procedură civilă reglementează mai multe tipuri de măsuri asigurătorii, însă cele care prezintă importanță din perspectivă fiscală sunt sechestrul asigurător și poprirea asigurătorie, întrucât pe acestea le vom regăsi reglementate și în Codul de procedură fiscală².

Astfel, la art. 952 din Codul de procedură civilă, legiuitorul definește *sechestrul asigurător* ca fiind acea măsură asigurătorie care constă în *indisponibilizarea bunurilor mobile sau/și imobile urmăribile ale debitorului aflate în posesia acestuia sau a unui terț în scopul valorificării lor în momentul în care creditorul unei sume de bani va obține un titlu executoriu*. Creditorul care nu deține un titlu executoriu, dar a cărui creanță este constatată în scris și este exigibilă, poate solicita instanței de judecată înființarea unui sechestrul asigurător asupra bunurilor mobile și imobile ale debitorului, prin formularea unei cereri de sechestrul asigurător.

În cazurile în care debitorul a micșorat, prin acțiunile sale, asigurările date creditorului sau nu a oferit asigurările promise ori atunci când există pericolul ca debitorul să se sustragă de la urmărire sau să își ascundă ori să își risipească averea, legiuitorul a prevăzut că instanța poate dispune, prin încheiere executorie, sechestrul asigurător chiar și atunci când creanța nu este exigibilă. Odată dispusă de către instanța competentă, în baza materialului probator aflat la do-

¹ *Legea nr. 134/01.07.2010 privind Codul de procedură civilă*, republicată (M.O. nr. 247/10.04.2015), cu modificările și completările ulterioare

² *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare

sar, măsura sechestrului asigurator se duce la îndeplinire de către executorul judecătoresc, potrivit normelor de procedură civilă.

Un aspect specific acestei proceduri civile îl constituie faptul că instanța poate solicita creditorului interesat să depună o cauțiune într-un anumit quantum și cu respectarea unui termen. Pe cale de consecință, nedepunerea cauțiunii în termenul fixat de instanță atrage desființarea de drept a sechestrului asigurator.

În ceea ce privește poprirea asiguratorie, art. 970 din Codul de procedură civilă prevede că aceasta se poate înființa asupra *sumelor de bani, titlurilor de valoare sau altor bunuri mobile incorporale urmăribile datorate debitorului de o a treia persoană sau pe care aceasta i le va da-tora în viitor în temeiul unor raporturi juridice existente*. Cu referire la condițiile de formulare a cererii de poprire asiguratorie ca și cele privind executarea măsurii, desființarea și ridicarea acesteia, normele legale prevăd că se aplică aceleași reguli ca și în cazul sechestrului asigurator pe care le-am prezentat, concis, mai sus.

Perspectiva fiscală asupra măsurilor asiguratorii

Un prim aspect de interes și care, de altfel, diferențiază măsurile asiguratorii fiscale de cele civile îl reprezintă prevederea potrivit căreia măsurile asiguratorii sunt duse la îndeplinire prin procedura administrativă, de către organul fiscal competent în acest sens. Mai exact, dispozițiile art. 220 din Codul de procedură fiscală prevăd faptul că organul fiscal care administrează creanțele fiscale este abilitat în egală măsură să ducă la îndeplinire măsurile asiguratorii, cât și să efectueze procedura de executare silită. Așadar, dacă în procedura civilă măsurile asiguratorii sunt duse la îndeplinire de către executorul judecătoresc, în baza unei hotărâri judecătorești, în procedura fiscală, aceleași măsuri asiguratorii se pun în aplicare prin intermediul organului fiscal care administrează acele creanțe fiscale.

Legiuitorul a reglementat prin Codul de procedură fiscală două tipuri de măsuri asiguratorii care se aplică în funcție de împrejurările situației avute în vedere:

- ✓ poprirea asiguratorie;
- ✓ sechestrul asigurator.

Așadar, dispozițiile art. 213 din actul normativ menționat prevăd că *se dispun măsuri asiguratorii sub forma popririi asiguratorii și sechestrului asigurator asupra bunurilor mobile și/sau imobile proprietate a debitorului, precum și asupra veniturilor acestuia, în cazuri excepționale, respectiv în situația în care există pericolul ca acesta să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea*. Altfel spus, ceea ce organul fiscal are în vedere prin instituirea acestor măsuri asiguratorii este să-și asigure condițiile necesare pentru ducerea la îndeplinire a procedurii de colectare a creanțelor fiscale. În egală măsură, nu trebuie pierdut din vedere faptul că legiuitorul a prevăzut că aceste măsuri asiguratorii se dispun de către organul fiscal doar în cazuri de excepție, ele neputând să constituie o regulă aplicabilă constant în faza anterioară procedurilor executorii.

În acest context, se prevede, cum de altfel există și în cazul Codului de procedură civilă, că aceste măsuri asiguratorii se pot dispune și înainte de emiterea titlului de creanță fiscală, iar în situația în care nu au fost desființate, printr-o hotărâre judecătorească, acestea *rămân valabile pe toată perioada executării silite, fără îndeplinirea altor formalități*. Totuși, alin. (7) al art. 213 din Codul de procedură fiscală prevede situația în care măsurile asiguratorii luate înainte de emiterea titlului de creanță încetează dacă 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 asiguratorii. În cazuri excepționale, acest termen poate fi prelungit până la un an, de organul fiscal competent, prin decizie. Organul fiscal are obligația să emită decizia de ridicare a măsurilor asiguratorii în termen de cel mult două zile de la împlinirea termenului de 6 luni sau un an, după caz, iar în cazul popririi asiguratorii să elibereze garanția.

De asemenea, legiuitorul a prevăzut prin normele de procedură fiscală situația în care măsurile asiguratorii se transformă în măsuri executorii, și anume atunci când organul fiscal indivi-

dualizează creanțele fiscale aferente și, deși se ajunge la scadență, se constată neplata acestora. Precizăm că potrivit normelor de procedură fiscală, creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor de plată stabilite, în primul rând, prin dispozițiile Codului fiscal³. În aceeași ordine de idei, facem precizarea că organului fiscal îi revine sarcina de a organiza pentru fiecare contribuabil *evidența creanțelor fiscale* și modul de stingere a acestora. Așa cum se menționează la art. 153 din Codul de procedură fiscală, evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.

Procedura de instituire a măsurilor asigurătorii se declanșează prin emiterea de către organul fiscal a unei decizii în acest sens. Dispozițiile de procedură fiscală prevăd că decizia de instituire a măsurilor asigurătorii *trebuie motivată și semnată de către conducătorul organului fiscal competent*. Astfel, în cazul înființării sechestrului asigurător asupra unui bun imobil, un exemplar al procesului-verbal întocmit în acest sens de organul de executare silită se comunică Biroului de carte funciară. Notarea sechestrului asigurător în cartea funciară a imobilului face opozabil sechestrul tuturor acelor care, după notare, vor dobândi vreun drept asupra imobilului respectiv, iar eventualele acte de dispoziție ce ar interveni ulterior notării, efectuate în baza procesului-verbal al organului fiscal, vor fi lovite de nulitate absolută.

În cazul instituirii sechestrului asigurător asupra unor bunuri perisabile, acestea pot fi evaluate și valorificate fie de către debitor cu acordul organului de executare silită, iar sumele astfel obținute urmând a fi consemnate la dispoziția organului de executare silită, fie, în regim de urgență, de către organul fiscal prin vânzare la prețul pieței.

Menționăm că procedura de evaluare și valorificare a unor astfel de bunuri s-a aprobat, în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, printr-un ordin emis de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, mai exact *Ordinul nr. 1.517/2017⁴ pentru aprobarea Procedurii de evaluare și valorificare, în regim de urgență, a bunurilor perisabile sau supuse degradării, precum și pentru aprobarea modelelor unor formulare*. Prezentăm, în continuare, câteva aspecte de interes cuprinse în dispozițiile actului normativ menționat.

Prin acest ordin se definesc *bunurile perisabile* ca fiind acele *bunuri de consum alimentar și materiile prime necesare pentru prepararea acestor bunuri, cu grad ridicat de perisabilitate sau care, prin trecerea timpului, pierd din greutate ori din valoare, inclusiv animale, păsări vii sau plante*, iar *bunurile supuse degradării* ca fiind acele *bunuri pentru care există riscul ca, prin trecerea timpului, valoarea acestora să se diminueze semnificativ, să fie supuse degradării fizice sau morale, precum și bunuri pentru care depozitarea, întreținerea sau conservarea necesită cheltuieli disproporționate în raport cu valoarea acestora*. În vederea valorificării acestor bunuri, prin dispozițiile ordinului se prevede înființarea unei *Comisii de valorificare* care, pentru stabilirea prețului de evaluare a bunurilor perisabile sau supuse degradării, va face cerere de ofertă către operatorii economici care comercializează produse similare și va calcula, de regulă, o medie aritmetică a cel puțin trei prețuri obținute de la operatorii aceștia.

În acest sens, organul fiscal întreprinde măsuri de publicitate privind valorificarea prin vânzare a bunurilor avute în vedere. Mai exact, pct. 5 din Anexa nr. 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.517/2017 prevede că publicitatea bunurilor perisabile sau supuse degradării ce urmează a fi valorificate, după instituirea măsurilor asigurătorii/executorii, se va efectua prin publicarea unui anunț în acest sens pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Un ultim aspect legat de măsurile asigurătorii pe care-l menționăm în prezentul studiu se referă la modalitatea de ridicare a acestora. Dispozițiile art. 214 din Codul de procedură fiscală prevăd că măsurile asigurătorii se ridică, *în tot sau în parte, prin decizie motivată, de către creditorul fiscal, când au încetat motivele pentru care au fost dispuse sau la constituirea garanției*.

³ *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare

⁴ *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)

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

Menționăm, cu titlu informativ, că dispozițiile alin. (8) al art. 213 din Codul de procedură fiscală⁵ urmează să sufere modificări prin proceduri legislative în urma pronunțării instanței de contencios constituțional pe o excepție de neconstituționalitate a acestora.⁶

Garanțiile în procedura fiscală

În ceea ce privește garanțiile, reglementate de Codul de procedură fiscală la art. 210-212, legiuitorul a prevăzut patru situații în care organul fiscal solicită constituirea unei garanții:

-  suspendarea executării silite;
-  ridicarea măsurilor asigurătorii;
-  asumarea obligației de plată de către altă persoană prin angajament de plată;
-  în alte cazuri legale.

Cu referire la prima situație a suspendării executării silite, dispozițiile art. 233 din același act normativ prevăd că executarea silită se suspendă atât pentru creanțele fiscale stabilite printr-o decizie de organul fiscal competent, dacă debitorul notifică organul fiscal, ulterior comunicării deciziei, cu privire la depunerea unei scrisori de garanție/polițe de asigurare de garanție, cât și pentru creanțele fiscale stabilite în acte administrative fiscale contestate potrivit legii și garantate.

În ceea ce privește cea de-a doua situație, anume ridicarea măsurilor asigurătorii în schimbul constituirii unei garanții la nivelul creanțelor fiscale scadente, aceasta dă posibilitatea debitorului ale cărui bunuri au fost supuse măsurilor asigurătorii să dispună de acestea potrivit atributelor dreptului de proprietate.

Totodată, facem precizarea cu privire la cea de-a treia situație, anume prevederile art. 24 din Codul de procedură fiscală dispun că *pentru obligațiile fiscale ale debitorului răspunde, în calitate de debitor garant, persoana care își asumă obligația de plată printr-un angajament de plată sau printr-un alt act încheiat în formă autentică, cu asigurarea unei garanții reale la nivelul obligației de plată, în limita sumei garantate și a sumei realizate din valorificarea garanției.*

Pentru a da debitorului posibilitatea de a constitui garanții, legiuitorul a prevăzut câteva tipuri de garanții:

- ☒ consemnarea de *mijloace bănești* la o unitate a Trezoreriei Statului;
- ☒ *scrisoare de garanție* emisă de o instituție de credit sau, după caz, de o instituție financiară nebancară înscrisă în registrele Băncii Naționale a României pentru emiterea de garanții ori *poliță de asigurare de garanție* emisă de o societate de asigurare;
- ☒ *ipotecă* asupra unor bunuri imobile sau mobile din țară;
- ☒ *gaj* asupra bunurilor mobile.

Sub aspectul valorificării garanțiilor, dispozițiile art. 212 din Codul de procedură fiscală prevăd că organul fiscal competent se îndestulează din garanțiile depuse dacă nu s-a realizat scopul pentru care acestea au fost constituite, iar în funcție de tipul de garanție constituit există o procedură de valorificare a acesteia.

⁵ [...] în situația în care au fost instituite măsuri asigurătorii și au fost sesizate organele de urmărire penală potrivit legii, măsurile asigurătorii subzistă până la data soluționării cauzei de către organele de urmărire penală sau de instanța de judecată. [...]

⁶ Decizia Curții Constituționale nr. 581/01.10.2019 referitoare la admiterea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 213 alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în redactarea anterioară modificării prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și ale art. 213 alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 (M.O. nr. 40/21.01.2020)



Măsurile asigurătorii constituie un mijloc legal prin care organul fiscal se asigură că procedura de colectare a creanțelor fiscale își va atinge scopul. Aceste măsuri se dispun de către organul fiscal competent în situații de excepție, anume atunci când se identifică elemente care ridică suspiciuni cu privire la acțiunile întreprinse de debitorul care urmărește să se sustragă de la plata obligațiilor fiscale datorate. Însă, caracterul excepțional al acestor măsuri nu trebuie pierdut din vedere de organul fiscal atunci când dispune înființarea acestora.

Așa cum am arătat, măsurile asigurătorii constau în indisponibilizarea unor bunuri mobile și imobile ale debitorului, precum și a veniturilor acestuia, sub forma popririi asigurătorii sau a sechestrului asigurător. Aceasta presupune faptul că proprietarul bunurilor supuse măsurilor asigurătorii pierde dreptul de a dispune de acestea, de a le înstrăina sau greva de sarcini, măsura, prin reglementarea dată, afectând atributul dispoziției dreptului de proprietate.

Măsurile asigurătorii reprezintă o fază preliminară procedurii de executare silită și care, atunci când se dovedesc a fi întemeiate, se transformă în măsuri executorii odată cu împlinirea termenului de plată pentru obligațiile fiscale rămase neachitate.

Reglementarea măsurilor asigurătorii din procedura fiscală are ca punct de plecare și ca sursă de inspirație dispozițiile corespundente din Codul de procedură civilă cu diferențele impuse de regimul juridic specific dreptului public. Dacă în procedura civilă măsurile asigurătorii se dispun de către instanța de judecată și se pun în aplicare de către executorul judecătoresc, în procedura fiscală organul fiscal este îndreptățit să dispună înființarea măsurilor asigurătorii potrivit situației și, de asemenea, să le ducă la îndeplinire.

De asemenea, în situațiile în care Codul de procedură fiscală nu reglementează un anumit aspect ce apare în procedura de instituire a măsurilor asigurătorii, se poate face apel la normele de procedură civilă cu respectarea regimului juridic diferit.

Pe de altă parte, deși în procedura fiscală înființarea măsurilor asigurătorii se dispune de către organul fiscal, debitorul reține dreptul de a contesta la instanța de judecată competentă o decizie emisă de organul fiscal în acest sens. Instanța de judecată poate dispune, dacă consideră în baza administrării probelor din dosar, ridicarea măsurilor asigurătorii decise de organul fiscal.

Totodată, cu privire la ridicarea măsurilor asigurătorii dispuse de către organul fiscal competent, legiuitorul a prevăzut și situația în care debitorul poate solicita ridicarea acestora prin constituirea unei garanții echivalente obligațiilor fiscale datorate.

Bibliografie:

1. *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare
2. *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare
3. *Legea nr. 134/01.07.2010 privind Codul de procedură civilă*, republicată (M.O. nr. 247/10.04.2015), cu modificările și completările ulterioare
4. *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)
5. *Decizia Curții Constituționale nr. 581/01.10.2019 referitoare la admiterea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 213 alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în redactarea anterioară modificării prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și ale art. 213 alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017* (M.O. nr. 40/21.01.2020)