

**PRECAUTIONARY SEIZURE PROVIDED BY THE FISCAL PROCEDURE CODE –
PRECAUTIONARY MEASURE OR LEGAL MORTGAGE**

Alexandru-Mihnea Găină, Assist. Prof., PhD, University of Craiova

Abstract: Precautionary seizure on movable and/or immovable assets property of the tax debtor is established when there is a risk that he may avoid, hide or dissipate his patrimony, endangering or hindering significantly collecting tax debts.

The seizure can be done before or after individualization of the tax debts according to administrative procedures provided by the Order of the President of the National Agency for Fiscal Administration No 2605/2010. If unpaid to due date the precautionary seizure becomes by default an executory measure.

Precautionary seizure is established through a decision of the fiscal institution that is subject to the formalities of advertising in the public registers for movable and immovable property. Against this decision, the fiscal debtor or any other interested person can formulate an enforcement appeal.

Keywords: precautionary seizure; legal mortgage; precautionary measure; executory measure; enforcement appeal.

CONSIDERAȚII INTRODUCATIVE

1. Introducere

Cadrul legal comun pentru măsurile asigurătorii este reprezentat de dispozițiile Noului Cod de procedură civilă (denumit în continuare NCPC).

Având în vedere specificitatea raporturilor de drept fiscal, legiuitorul a înțeles să reglementeze în mod special măsurile asigurătorii în procedura fiscală prin includerea unor reglementări specifice în cuprinsul Codului de procedură fiscală (denumit în continuare CPF). Alături de poprirea asigurătorie, sechestrul asigurătoriu asupra bunurilor contribuabililor reprezintă tipurile de măsuri asigurătorii pe care organele fiscale le pot institui. Ele prezintă o importanță majoră în procedura de colectare a creanțelor fiscale deoarece prin intermediul lor se asigură o eficiență crescută a executării silite a creanțelor fiscale.

2. Obiectivele lucrării

Având în vedere prevederile legale în domeniu, și opiniile exprimate în literatura de specialitate și jurisprudența, prin această lucrare vom încerca să determinăm regimul juridic și mecanismul de instituire a sechestrului asigurătoriu în domeniul dreptului fiscal, precum și problemele și/sau lacunele legislative.

3. Metodologia lucrării

Din punct de vedere al metodologiei utilizate vom avea în vedere caracterul abstract al noțiunilor și conceptelor. Prin raportare la obiectivele lucrării se va încerca evaluarea noțiunilor și a conceptelor pe baza analizei logice.

4. Structura lucrării

Lucrarea este structurată în patru secțiuni. Prima secțiune are caracter introductiv și prezintă importanța temei, obiectivele studiului, metodologia utilizată și structura lucrării. În cea de-a doua secțiune sunt prezentate aspecte generale referitoare la natura juridică a sechestrului asiguratoriu și a ipotecilor legale și are rolul de a pregăti și încadra logico-juridic tema lucrării. A treia secțiune a lucrării prezintă considerații teoretice cu privire la condițiile, procedura și efectele instituirii sechestrului asiguratoriu. În secțiunea finală a lucrării sunt prezentate concluziile argumentate care rezultă din studiul temei.

II. NOȚIUNI GENERALE PRIVIND SECHESTRUL ASIGURATORIU

1. Cadrul legal

Reglementarea cadru a sechestrului asiguratoriu în materia dreptului fiscal este reprezentată de dispozițiile art. 129-130 din Codul de procedură fiscală. Aplicarea și/sau instituirea efectivă a măsurilor asiguratorii în domeniul fiscal este prevăzută de legislația secundară în materie, respectiv Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (denumit în continuare OPANAF) nr. 2605/2010 prin care a fost aprobată Procedura de aplicare efectivă a măsurilor asiguratorii prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

2. Noțiuni

a) Sechestrul asiguratoriu

Noțiunea de sechestrul asiguratoriu în domeniul dreptului fiscal este similară noțiunii de sechestrul asiguratoriu reglementată de dreptul comun, în speță de Codul de procedură civilă. Diferențele dintre cele două noțiuni se regăsesc în ceea ce privește mecanismul de instituire și/sau aplicare a acestora, dar fără a se crea delimitări în ceea ce privește conceptul.

Sechestrul asiguratoriu este o formă de măsură asiguratorie¹ (care reprezintă un mijloc procesual fiscal și/sau civil) prin intermediul căreia se indisponibilizează de către creditorul fiscal bunurile urmăribile mobile și imobile ale debitorului fiscal².

În literatura de specialitate³ s-a considerat că sechestrul asiguratoriu reglementat de CPF este asemănător cu instituția sechestrului asiguratoriu prevăzută de dispozițiile art. 907-908 din Codul comercial (în prezent abrogat începând cu 01.10.2011 prin Noul Cod civil).

¹ Pentru dezvoltări privind definiția măsurilor asiguratorii a se vedea **M. Tăbârcă, Gh. Buta**, *Codul de procedură civilă. Comentat și adnotat cu legislație, jurisprudență și doctrină. Ediția a II-a revăzută și adăugită.*, Ed. Universul Juridic, București, 2008, p. 1534.

² **M. Stancu**, *Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații.*, Ed. All Beck, București, 2005, p. 188.

³ **H. Sasu, L. Țățu, D. Pătroi**, *Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații.*, Ed. C.H. Beck, București, 2008, p. 368.

b) Ipoteca legală

Codul civil definește ipoteca în mod larg ca fiind un drept real asupra bunurilor mobile sau imobile afectate executării unei obligații⁴.

Ipoteca poate fi convențională sau legală. Ipoteca are caracter convențional atunci când se naște ca urmare a convenției părților. Caracter legal al ipotecii există atunci când se naște în virtutea unor dispoziții legale speciale.

Pornind de la definiția legală și de la opiniile doctrinare exprimate cu privire la noțiunea de ipotecă⁵, considerăm că o definiție exactă a ipotecii este că aceasta reprezintă un drept real accesoriu, născut din contract sau din lege, asupra unui bun mobil sau imobil afectat de către debitor sau de o terță persoană în scopul garantării executării unei obligații civile sau de altă natură, prin care se conferă creditorului principal dreptul de a urmări bunul și de a-l lua în posesie sau în plată din mâinile oricărei persoane, precum și dreptul de a-l vinde sau de a-l scoate la vânzare și de a fi preferat, în acest din urmă caz, la distribuirea prețului potrivit rangului creanței sale, dacă debitorul principal nu-și execută obligația asumată.

c) Delimitări între sechestrul asiguratoriu și ipoteca legală

Din definițiile enunțate, apreciem că principala diferență între cele două instituții juridice constă în faptul că ipoteca legală conferă în mod expres anumite drepturi creditorului ipotecar, în vreme ce sechestrul asiguratoriu nu creează în favoarea creditorului aceste drepturi, ci doar îl asigură pe acesta că își va putea executa drepturile conferite prin alte mijloace și/sau instituții juridice. În acest sens, se poate aprecia că sechestrul asiguratoriu are funcția de a proteja anumite drepturi ale creditorului care la momentul instituirii acestuia pot fi chiar drepturi „*virtuale*” sau inexistente.

3. Obiectul

Obiectul sechestrului asiguratoriu este reprezentat de bunurile mobile și/sau imobile proprietatea exclusivă a debitorului fiscal. În situația în care aceste bunuri nu acoperă în integralitate valoarea creanței fiscale, sechestrul se poate institui și asupra bunurilor aflate în proprietatea comună a debitorului fiscal și a terțelor persoane. În consecință, sechestrul se va institui asupra cotei ideale a dreptului de proprietate aparținând debitorului fiscal.

Instituirea sechestrului asiguratoriu asupra bunurilor proprietate a debitorului se efectuează, de regulă, în limita a 150% din valoarea creanței estimate și/sau stabilite. Pentru estimarea valorii bunurilor mobile și imobile proprietate a debitorului ce vor face obiectul sechestrului, se vor avea în vedere următoarele: **a)** valoarea de inventar a bunurilor din contabilitatea debitorului; **b)** valoarea estimată direct de către organul de executare prin metoda comparativă; **c)** pentru bunurile imobile, valoarea rezultată din expertizele actualizate privind valoarea de circulație a bunurilor imobile utilizate de Camera Notarilor Publici.

⁴ Art. 2343 din NCC

⁵ Pentru dezvoltări privind noțiunea de ipotecă mobilă și/sau imobiliară a se vedea **C. Stătescu, C. Bârsan, Drept civil. Teoria generală a obligațiilor. Ediția a IX-a, revizuită și adăugită.**, Ed. Hamangiu, București, 2008, p. 440; **R.I. Motica, E. Lupan, Teoria generală a obligațiilor**, Ed. Lumina Lex, București, 2005, p. 301; **R. Rizoiu, Încercare de (re)definire a garanției reale mobiliare**, în Pandectele Române nr. 4/2004, p. 178; **L. Mocanu, Garanțiile reale mobiliare**, Ed. All Beck, București, 2004, p. 30-31; **F. Ciutacu, Garanțiile de executare a obligațiilor. Garanțiile personale și garanțiile reale**, Ed. Themis Cart, București, 2006, p. 528-529.

Pe cale de excepție, apreciem că limita valorii bunurilor sechestrate de 150% din valoarea creanței estimate și/sau stabilite nu va putea fi depășită decât în situația în care bunurile asupra cărora se instituie sechestrul asiguratoriu sunt bunuri indivizibile atât din punct de vedere juridic, cât și din punct de vedere economic.

De asemenea, având în vedere efectele sechestrului asiguratoriu și categoriile de bunuri pe care le poate deține debitorul, instituirea sechestrului se va putea face asupra oricăror bunuri, dar respectându-se următoarea ordine: a) bunuri care nu sunt nemijlocit predestinate desfășurării activității care constituie principala sursă de venit; b) bunuri mobile și imobile care nu sunt direct folosite în activitatea ce constituie principala sursă de venit a contribuabilului; c) bunurile mobile și imobile care se află temporar în deținerea altor persoane în baza contractelor de arendă, de împrumut, de închiriere, de concesiune, de leasing și altele; d) ansamblu de bunuri în condițiile prevederilor art. 158 CPF; e) mașini-unelte, utilaje, materii prime și materiale și alte bunuri mobile, precum și bunuri imobile ce servesc activității care constituie principala sursă de venit; f) produse finite; i) bunuri perisabile sau supuse degradării.

III. CONDIȚIILE, PROCEDURA DE INSTITUIRE ȘI EFECTELE SECHESTRULUI ASIGURATORIU

1. Condiții de instituire

Condițiile de instituire a sechestrului asiguratoriu în materie fiscală sunt prevăzute de dispozițiile art. 129 alin. 2-3 din CPF care prevăd că: „ **(2)** *Se dispun măsuri asiguratorii sub forma popririi asiguratorii și sechestrului asiguratoriu asupra bunurilor mobile și/sau imobile proprietate a debitorului, precum și asupra veniturilor acestuia, când există pericolul ca acesta să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitanđ sau îngreunând în mod considerabil colectarea.* **(3)** *Aceste măsuri pot fi luate și înainte de emiterea titlului de creanță, inclusiv în cazul efectuării de controale sau al antrenării răspunderii solidare. Măsurile asiguratorii dispuse atât de organele fiscale competente, cât și de instanțele judecătorești ori de alte organe competente, dacă nu au fost desființate 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 neplății, măsurile asiguratorii se transformă în măsuri executorii”.*

Din analiza acestor texte de lege, apreciem că pentru instituirea sechestrului asiguratoriu trebuie îndeplinite, următoarele condiții⁶: a) creanța fiscală să fie constatată printr-un titlu de creanță; b) creanța fiscală să nu fie scadență; c) să existe pericolul ca debitorul fiscal să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, iar prin activitatea sa, debitorul să pericliteze sau să îngreuneze în mod considerabil colectarea creanțelor fiscale.

⁶ Pentru detalii privind condițiile de instituire a sechestrului asiguratoriu a se vedea Curtea Supremă de Justiție, secția comercială, Decizia nr. 77/1995 și Curtea Supremă de Justiție, secția comercială, Decizia nr. 427/1996

Cu privire la prima condiție (creanța fiscală să fie constatată printr-un titlu de creanță), deși aceasta nu este prevăzută în mod expres de textul de lege, în doctrină⁷ s-a arătat că această condiție trebuie îndeplinită din mai multe motive. Un prim motiv este determinat de faptul că acțiunea de colectare a creanțelor fiscale se desfășoară în temeiul unui titlu de creanță fiscală. Un alt motiv este determinat de faptul că prin titlul de creanță fiscală se dobândește caracterul cert și lichid al creanței. În fine, un al treilea motiv este determinat de faptul că de la data emiterii titlului de creanță fiscală organul fiscal dobândește dreptul de a colecta creanța. Această condiție nu trebuie îndeplinită în toate cazurile. În mod excepțional organul fiscal poate dispune instituirea sechestrului asiguratoriu și în cazul în care titlul de creanță fiscală nu a fost emis.

Referitor la cea de-a doua condiție (creanța fiscală să nu fie scadentă), trebuie precizat faptul că rațiunea reglementării măsurilor asiguratorii este tocmai lipsa scadenței creanței, deoarece la momentul scadenței creanțelor fiscale titlul de creanță devine titlu executoriu și, în consecință, se poate începe executarea silită.

În ceea ce privește cea de-a treia condiție (existența pericolului ca debitorul fiscal să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul) trebuie ca prin aceasta să se pericliteze ori să se îngreuneze colectarea creanțelor fiscale. În consecință, apreciem că sarcina probei în ceea ce privește periclitarea sau îngreunarea activității de colectare în mod considerabil revine organelor fiscale care apreciem cătrebuie să efectueze o minimă cercetare cu privire la activitatea și comportamentul debitorului fiscal.

2. Procedura de instituire

Instituirea sechestrului asiguratoriu se face prin decizie motivată a organelor fiscale. Decizia de instituire a sechestrului se emite în baza unui referat⁸ justificativ al măsurilor asiguratorii care se întocmește de organul de control și se avizează de conducătorul unității.

Decizia trebuie motivată și semnată de conducătorul organului fiscal competent se comunică debitorului fiscal în ziua emiterii sau cel târziu în ziua următoare și își produce efectele de la data comunicării⁹ către debitorul fiscal.

⁷ M. Stancu, *op. cit.*, Ed. All Beck, București, 2005, p. 190.

⁸ Conform pct. 5.6 din Anexa nr. 1 „Procedura de aplicare efectivă a măsurilor asiguratorii prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală” la OPANAF nr. 2605/2010 referatul justificativ trebuie să conțină următoarele elemente minimale: a) datele de identificare ale contribuabilului; b) temeiul de drept; c) prezentarea stării fiscale de fapt a contribuabilului, constatată în urma documentării și/sau a unei inspecții fiscale ori ca urmare a cercetării la fața locului; d) quantumul obligațiilor bugetare restante/stabilite în urma inspecției fiscale/controlului vamal ulterior/estimate sau care urmează a se stabili prin inspecție fiscală/control vamal ulterior sau pentru care s-a dispus/urmează să se dispună atragerea răspunderii solidare ori quantumul obligațiilor bugetare stabilite prin titluri de creanță care nu au ajuns la scadență; e) activele patrimoniale asupra cărora pot fi instituite măsurile asiguratorii; f) motivarea necesității dispunerii măsurilor asiguratorii, în sensul indicilor sau pericolului ca debitorul să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea, ținând cont și de istoria comportamentului fiscal al contribuabilului, al reprezentanților legali și al asociaților/acționarilor majoritari (mod de declarare și plată, situații de atragere a răspunderii solidare, situații de insolvență sau de insolvabilitate etc.).

⁹ Pentru dezvoltări cu privire la modalitățile de comunicare a actelor administrative fiscale a se vedea M. Șt. Minea, C. F. Costaș, *Dreptul finanțelor publice. Vol. II. Drept fiscal.*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 419-420.

Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație la executare¹⁰ conform dispozițiilor art. 172 din Codul de procedură fiscală.

Sechestrul asiguratoriu se ridică prin decizie a organului fiscal în situația în care au încetat motivele pentru care a fost instituit sau când debitorul fiscal a constituit în favoarea creditorului o garanție în conformitate cu prevederile art. 127 din Codul de procedură fiscală.

3. Efecte

Instituirea sechestrului asiguratoriu are ca efect indisponibilizarea bunurilor mobile și/sau imobile proprietatea exclusivă a debitorului fiscal sau proprietatea comună a acestuia cu terțe persoane.

Dispozițiile art. 129 alin. 8 din Codul de procedură fiscală prevăd că în cazul înființării sechestrului asiguratoriu asupra bunurilor imobile, un exemplar al procesului-verbal întocmit de organul de executare se comunică pentru înscriere Biroului de carte funciară. Efectul înscrierii sechestrului în registrele de publicitate imobiliară este opozabilitatea sechestrului față de terții care vor dobândi ulterior vreun drept asupra bunurilor respective, iar actele de dispoziție efectuate ulterior înscrierii sunt lovite de nulitate absolută.

Considerăm că textul de lege este greșit deoarece actul în baza căruia se indisponibilizează bunurile sechestrate este reprezentat de decizia de instituire și nu de procesul-verbal și că ar fi fost mai potrivit să se prevadă că se comunică pentru înscrierea în registrele de publicitate fie doar decizia de instituire, fie decizia și procesul-verbal.

Cu privire la sancțiunea nulității absolute a actelor de dispoziție ulterioare înscrierii, apreciem că este excesivă deoarece riscurile se transferă de la debitorul fiscal către dobânditorul bunului, fără ca prin aceasta să se piardă efectele sechestrului. Un argument în acest sens îl reprezintă prevederile art. 129 alin. 3 teza a II-a potrivit căroră, odată cu individualizarea creanței și ajungerea acesteia la scadență, în cazul neplății, măsurile asigurătorii se transformă în măsuri executorii. Ori, cum sechestrul instituit în procedura de executare silită reprezintă ipotecă legală în sensul Noului Cod civil cu toate drepturile ce decurg din aceasta, apreciem că sancțiunea nulității absolute este excesivă, mai ales având în vedere că riscul este al cumpărătorului. Această soluție, bineînțeles că nu înlătură cauzele de nulitate absolută prevăzute de dreptul comun pentru un act de dispoziție.

IV. CONCLUZII

În considerarea celor menționate, concluzia principală care rezultă din prezentul studiu este că între sechestrul asiguratoriu din domeniul procedurii fiscale și ipotecile legale există diferențe în ceea ce privește natura juridică. În acest sens, trebuie arătat că sechestrul asiguratoriu reprezintă doar un mijloc procesual, în vreme ce ipoteca legală reprezintă un veritabil drept real.

Cu privire la modalitatea de instituire/constituire a sechestrului asiguratoriu și a ipotecii legale nu există diferențe majore, ambele instituindu-se prin simpla manifestare a

¹⁰ Pentru detalii privind contestația la executare împotriva măsurilor asigurătorii a se vedea **D. Dascălu**, *Tratat de contencios fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2014, p. 860 și urm.

unuia dintre subiecții raportului de drept fiscal, în speță creditorul fiscal, debitorul fiind nevoit să apeleze la instanța de judecată pentru desființarea acestora, având la dispoziție calea contestației la executare.

Referitor la efectele pe care le produce sechestrul asiguratoriu și ipoteca legală acestea sunt diferite și rezultă din natura juridică a celor două instituții. Cu toate acestea, în ceea ce privește eficiența economică a celor două instituții, apreciem că aceasta este aproape identică, deoarece prin intermediul acestora se asigură un grad ridicat de protecție a drepturilor creditorului fiscal.

BIBLIOGRAFIE

1. **M. Tăbârcă, Gh. Buta**, *Codul de procedură civilă. Comentat și adnotat cu legislație, jurisprudență și doctrină. Ediția a II-a revăzută și adăugită.*, Ed. Universul Juridic, București, 2008.
2. **M. Stancu**, *Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații.*, Ed. All Beck, București, 2005.
3. **H. Sasu, L. Țâțu, D. Pătroi**, *Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații.*, Ed. C.H. Beck, București, 2008.
4. **C. Stătescu, C. Bârsan**, *Drept civil. Teoria generală a obligațiilor. Ediția a IX-a, revizuită și adăugită.*, Ed. Hamangiu, București, 2008.
5. **R.I. Motica, E. Lupan**, *Teoria generală a obligațiilor*, Ed. Lumina Lex, București, 2005.
6. **R. Rizoiu**, *Încercare de (re)definire a garanției reale mobiliare*, în *Pandectele Române nr. 4/2004*.
7. **L. Mocanu**, *Garanțiile reale mobiliare*, Ed. All Beck, București, 2004.
8. **F. Ciutacu**, *Garanțiile de executare a obligațiilor. Garanțiile personale și garanțiile reale*, Ed. Themis Cart, București, 2006.
9. **M. Șt. Minea, C. F. Costăș**, *Dreptul finanțelor publice. Vol. II. Drept fiscal.*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008.
10. **D. Dascălu**, *Tratat de contencios fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2014.

„Această lucrare a fost finanțată din contractul POSDRU/159/1.5/S/141699, proiect strategic ID 141699, cofinanțat din Fondul Social European, prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013”.