

ROBERT CRISTIAN DIMA

Judecător la Curtea de Apel București

Acțiunea în contencios fiscal

Comentarii, doctrină și jurisprudență



Editura
Hamangiu

Cuprins

CAPITOLUL I. CADRUL LEGAL ȘI DOMENIUL DE APLICARE

AL CODULUI DE PROCEDURĂ FISCALĂ _____ 1

I.1. Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală _____ 1

I.2. Aplicarea în timp a Codului de procedură fiscală _____ 5

CAPITOLUL AL II-LEA. CALITATEA PROCESUALĂ _____ 8

II.1. Autoritatea publică _____ 8

II.2. Persoana vătămată _____ 13

CAPITOLUL AL III-LEA. OBIECTUL ACȚIUNII JUDICIARE

ÎN CONTENCIOSUL FISCAL _____ 18

III.1. Obiectul contestației administrative _____ 19

III.1.1. Titlul de creanță _____ 19

III.1.1.1. Declarația de impunere _____ 19

III.1.1.2. Decizia de impunere _____ 23

III.1.2. Alte acte administrativ-fiscale _____ 23

III.2. Formularea acțiunii, în absența deciziei de soluționare a contestației _____ 32

III.2.1. Cazul în care decizia de soluționare a contestației
nu a fost emisă în termenul de 6 luni _____ 32

III.2.2. Ipoteza prevăzută de art. 281 alin. (4) C.proc.fisc. _____ 32

III.2.3. Acte administrativ-fiscale lovite de nulitate derivată _____ 33

III.2.4. Ipoteza actului administrativ asimilat _____ 33

III.3. Suspendarea executării actului administrativ-fiscal _____ 35

III.3.1. Considerații introductive _____ 35

III.3.2. Obiectul cererii _____ 36

III.3.3. Condiții de exercitare _____ 39

III.3.4. Efecte _____ 52

III.4. Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii _____ 56

III.4.1. Noțiune _____ 56

III.4.2. Condiții de emitere a deciziei _____ 56

III.4.2.1. Condiții negative _____ 56

III.4.2.1.1. Debitorul să nu se aple sub incidența legislației
privind insolvența _____ 56

III.4.2.1.2. Debitorul să nu dețină active patrimoniale urmăribile _____ 60

III.4.2.1.3. Cazul în care debitorul a obținut restructurarea obligațiilor
bugetare, în temeiul O.G. nr. 6/2019 privind instituirea unor
facilități fiscale _____ 61

III.4.2.2. Condiții pozitive _____ 62

III.4.2.2.1. Existența împrejurărilor excepționale _____ 62

III.4.2.2.2. Existența și evaluarea pericolului _____ 62

III.4.3. Procedura de emitere a deciziei	66
III.4.3.1. Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii emisă de către organul de control	67
III.4.3.2. Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii emisă de către alte organe decât cele de control	68
III.4.3.3. Dreptul de ascultare a contribuabilului anterior emiterii deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii	69
III.4.3.4. Obligația de motivare	70
III.4.3.5. Conținutul deciziei	72
III.4.3.6. Efectele emiterii deciziei și durata măsurilor asigurătorii	77
III.4.3.6.1. Efectele emiterii deciziei pentru emitentul actului (organul care a dispus măsura asigurătorie)	77
III.4.3.6.2. Efectele emiterii deciziei pentru organul de executare	79
III.4.3.6.3. Durata măsurilor asigurătorii	80
III.5. Decizia de atragere a răspunderii solidare	84
III.5.1. Natura juridică a răspunderii solidare	84
III.5.2. Sfera persoanelor responsabile	85
III.5.2.1. Asociații din asocierile fără personalitate juridică și reprezentantul legal	85
III.5.2.2. Terții popriți	88
III.5.2.3. Reprezentantul legal care induce în eroare terțul poprit	89
III.5.2.4. Emitentul scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție ori instituția care a confirmat scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție	90
III.5.2.5. Administratorul debitorului fiscal persoană juridică	93
III.5.2.5.1. Natura juridică a răspunderii	94
III.5.2.5.2. Condiții-premisă	99
III.5.2.5.2.1. Constatarea insolvenței debitorului fiscal	99
III.5.2.5.2.2. Calitatea de administrator	100
III.5.2.5.3. Fapta ilicită	105
III.5.2.5.3.1. Persoanele fizice sau juridice care, anterior datei declarării insolvenței, cu rea-credință, au dobândit în orice mod active de la debitorii care și-au provocat astfel insolvența	105
III.5.2.5.3.2. Administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolvența persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea, cu rea-credință, sub orice formă, a activelor debitorului	108
III.5.2.5.3.3. Administratorii care, în perioada exercitării mandatului, cu rea-credință, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolvență	111

III.5.2.5.3.4. Administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale	113
III.5.2.5.3.5. Administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat fără ca acestea să fie cuvenite debitorului	115
III.5.2.5.4. Reaua-credință	116
III.5.2.5.5. Legătura de cauzalitate și prejudiciul	120
III.5.2.6. Persoanele care au determinat, cu rea-credință, acumularea și sustragerea de la plata obligațiilor fiscale restante ale debitorului pentru care s-a solicitat deschiderea procedurii insolvenței	121
III.5.2.7. Persoana juridică aflată într-un raport de control cu debitorul	121
III.5.2.7.1. Condiții-premisă	123
III.5.2.7.1.1. Constatarea insolvabilității debitorului fiscal	123
III.5.2.7.1.2. Existența unui raport de control în raport cu/față de debitorul fiscal	123
III.5.2.7.1.3. Existența controlului comun la data deschiderii insolvenței	126
III.5.2.7.2. Fapta ilicită	127
III.5.3. Procedura de emitere a deciziei de atragere/angajare a răspunderii solidare	131
III.5.3.1. Organul fiscal competent	131
III.5.3.2. Operațiuni prealabile	133
III.5.3.3. Prescripția dreptului organului fiscal de a stabili răspunderea solidară	135
III.5.3.3.1. Termenul de prescripție aplicabil	135
III.5.3.3.2. Începutul prescripției	136
III.5.3.3.3. Raportul prescripțiilor	138
III.5.3.4. Respectarea dreptului la apărare al persoanei responsabile	141
III.5.3.5. Conținutul deciziei	147
III.6. Excepția de nelegalitate	148

CAPITOLUL AL IV-LEA. CONDIȚII PROCEDURALE 151

IV.1. Contestația administrativă	151
IV.1.1. Natura juridică a contestației administrative	151
IV.1.2. Obiectul contestației administrative	152
IV.1.3. Termenul de formulare a contestației administrative	152
IV.1.3.1. Comunicarea actului obiect al contestației administrative	153
IV.1.3.1.1. Locul comunicării actului obiect al contestației administrative	155
IV.1.3.1.1.1. Comunicarea actului la domiciliul fiscal	155
IV.1.3.1.1.2. Comunicarea actului către împuternicit	159

IV.1.3.1.1.3. Comunicarea actului către administratorul/lichidatorul judiciar _____	161
IV.1.3.1.2. Modalități de comunicare _____	161
IV.1.3.1.2.1. Comunicarea prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire. Comunicarea prin publicitate _____	162
IV.1.3.1.2.2. Comunicarea prin remitere _____	166
IV.1.3.1.2.3. Comunicarea prin mijloace electronice _____	168
IV.1.3.2. Curgerea și împlinirea termenului _____	169
IV.1.4. Conținutul contestației administrative _____	170
IV.1.5. Soluționarea contestației administrative _____	173
IV.1.5.1. Depunerea contestației și organul competent _____	173
IV.1.5.2. Participanții la soluționarea contestației administrative. Introducerea altor persoane în procedura de soluționare _____	173
IV.1.5.3. Termenul de soluționare a contestației administrative _____	177
IV.1.5.3.1. Administrarea probelor _____	178
IV.1.5.3.2. Suspendarea procedurii de soluționare a contestației administrative _____	181
IV.1.5.3.2.1. Caracterul cazurilor de suspendare. Controlul instanței de contencios administrativ asupra măsurii suspendării _____	181
IV.1.5.3.2.2. Motivarea măsurii suspendării _____	184
IV.1.5.3.2.3. Cazurile de suspendare _____	185
IV.1.5.3.2.4. Durata suspendării _____	193
IV.1.6. Decizia de soluționare a contestației administrative _____	195
IV.1.6.1. Soluții _____	195
IV.1.6.1.1. Soluții care nu presupun analiza pe fond a contestației administrative _____	195
IV.1.6.1.1.1. Retragerea contestației administrative _____	195
IV.1.6.1.1.2. Neîndeplinirea condițiilor formale _____	196
IV.1.6.1.1.3. Decizia de dezinvestire _____	198
IV.1.6.1.2. Soluții cu privire la fondul contestației administrative _____	198
IV.1.6.1.2.1. Respingerea contestației administrative _____	198
IV.1.6.1.2.2. Admiterea contestației administrative _____	200
IV.1.7. Reexaminarea deciziei de soluționare _____	207
IV.1.7.1. Trăsături _____	207
IV.1.7.2. Motivele de reexaminare _____	207
IV.1.7.2.1. Nu s-a avut în vedere aplicarea în speță a anumitor dispoziții legale care ar fi schimbat fundamental soluția adoptată _____	208
IV.1.7.2.2. Ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se emite o decizie de către Comisia fiscală centrală, care oferă o altă interpretare dispozițiilor legale incidente speței _____	209

IV.1.7.2.3. Anterior sau ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se adoptă o hotărâre judecătorească a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României fie pentru dezlegarea de principiu a unor chestiuni de drept, fie un recurs în interesul legii care dictează o anumită practică judiciară pentru problematica supusă analizei, diferită de cea din decizia de soluționare a contestației _____	209
IV.1.7.2.4. Anterior sau ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se adoptă o hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene, care este contrară deciziei de soluționare a contestației administrative _____	210
IV.1.7.3. Termen de exercitare _____	210
IV.1.7.4. Efecte _____	210
IV.2. Termenul de formulare a acțiunii judiciare _____	212
CAPITOLUL AL V-LEA. ACȚIUNEA JUDICIARĂ _____	214
V.1. Particularități procedurale referitoare la obiect _____	214
V.2. Competența instanței _____	215
V.2.1. Competența materială procesuală _____	216
V.2.1.1. Determinarea competenței materiale procesuale în funcție de criteriul valoric _____	216
V.2.1.2. Acte administrative cărora li se aplică criteriul valoric _____	218
V.2.1.3. Acte administrative cărora nu li se aplică criteriul valoric _____	219
V.2.2. Competența teritorială _____	221
V.3. Participanții _____	222
V.3.1. Determinarea calității procesuale _____	222
V.3.2. Intervenția voluntară principală _____	223
V.3.3. Intervenția voluntară accesorie _____	224
V.3.4. Chemarea în garanție _____	224
V.4. Probele. Expertiza _____	228
V.5. Procedurile speciale _____	232
V.5.1. Ordonanța președințială _____	232
V.5.2. Contestația împotriva deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii _____	234
CAPITOLUL AL VI-LEA. SOLUȚIA INSTANȚEI _____	237
VI.1. Principiile aplicabile acțiunii în contencios fiscal _____	238
VI.1.1. Principiul legalității _____	245
VI.1.2. Principiul securității juridice și așteptărilor legitime _____	246
VI.1.2.1. Noțiuni _____	246
VI.1.2.2. Conținut _____	249
VI.1.2.2.1. Interpretarea unitară a legislației fiscale _____	249
VI.1.2.2.2. Opinii și dezlegări asupra situației de fapt fiscale _____	252

VI.1.2.2.3. Soluția fiscală individuală anticipată (SFIA) și acordul de preț în avans (APA)	253
VI.1.2.2.3.1. Soluția fiscală individuală anticipată	253
VI.1.2.2.3.2. Acordul de preț în avans	261
VI.1.2.2.4. Principiul unicității inspecției fiscale	262
VI.1.2.2.4.1. Dreptul organului fiscal de a controla realitatea și corectitudinea declarațiilor contribuabilului (rezerva verificării ulterioare)	263
VI.1.2.2.4.2. Conținutul și condițiile aplicării principiului unicității inspecției fiscale. Excepții. Efecte	264
VI.1.3. Principiul respectării dreptului la apărare	272
VI.1.3.1. Dreptul de a fi ascultat	272
VI.1.3.2. Dreptul de acces la propriul dosar fiscal	274
VI.1.3.3. Sancțiune	276
VI.1.4. Principiul rezonabilității	279
VI.1.5. Principiul bunei-credințe	284
VI.1.6. Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal	285
VI.1.7. Principiul <i>ne bis in idem</i> în materie fiscală	287
VI.1.7.1. Domeniul de aplicare <i>ratione materiae</i> al principiului	289
VI.1.7.2. Domeniul de aplicare <i>ratione personae</i> al principiului	289
VI.1.7.3. Criteriul naturii penale a sancțiunilor administrative	290
VI.1.7.4. Condiția <i>BIS</i> – dualitatea procedurilor sau a sancțiunilor	292
VI.1.7.5. Condiția <i>IDEM</i>	296
VI.1.7.6. Derogări și limitări ce decurg din aplicarea art. 52 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene	298
VI.1.7.7. Principiul <i>ne bis in idem</i> din perspectiva aplicării art. 6 din Convenția europeană a drepturilor omului	300
VI.1.7.8. Aspecte procedurale privind aplicarea principiului <i>ne bis in idem</i>	310
VI.1.7.8.1. Administrarea probelor obținute în cursul urmăririi penale de către organul fiscal/organul de soluționare a contestației administrative/instanța de judecată	310
VI.1.7.8.2. Interferența procedurii penale cu procedura contestației administrative	313
VI.2. Nulitatea actului administrativ-fiscal	314
VI.2.1. Considerente conceptuale asupra nulității	314
VI.2.2. Cauzele de nulitate	318
VI.2.2.1. Incompetența organului fiscal	318
VI.2.2.2. Vicii esențiale de formă	321
VI.2.2.3. Vicii esențiale de fond	325
VI.2.2.4. Încălcarea principiului securității juridice	327

VI.2.2.5. Nerespectarea termenului de efectuare a inspecției fiscale _____	328
VI.2.2.6. Constatarea săvârșirii unei fapte prevăzute de legea penală _____	329
VI.2.2.7. Cauze de nulitate ale actelor care provin de la contribuabil _____	330
VI.2.3. Mijloace procedurale de invocare a nulității _____	331
VI.2.3.1. Constatarea nulității de către organul fiscal _____	332
VI.2.3.1.1. La cerere _____	332
VI.2.3.1.2. Din oficiu _____	334
VI.2.3.2. Constatarea nulității de către organul de soluționare a contestației administrative _____	334
VI.2.3.2.1. La cerere _____	334
VI.2.3.2.2. Din oficiu _____	334
VI.2.4. Efectele nulității _____	335
VI.2.4.1. Retroactivitatea efectelor nulității _____	335
VI.2.4.2. Principiul restabilirii situației anterioare (<i>restitutio in integrum</i>) _____	335
VI.2.4.3. Principiul desființării actului subsecvent ca urmare a anulării actului inițial (<i>resoluto iure dantis, resolvitur ius accipientis</i>) _____	339
VI.3. Necomunicarea actului administrativ-fiscal _____	342
VI.4. Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale _____	343
VI.4.1. Începutul prescripției _____	343
VI.4.2. Termenul aplicabil _____	349
VI.4.3. Suspendarea termenului de prescripție _____	350
VI.4.4. Întreruperea termenului de prescripție _____	351
VI.4.5. Efectele împlinirii prescripției _____	352
VI.5. Prescripția dreptului de a cere restituirea _____	352
VI.5.1. Aspecte generale _____	352
VI.5.2. Domeniul de incidență al prescripției _____	354
VI.5.3. Ipoteze care dau naștere dreptului la restituire _____	356
VI.5.4. Termenul de prescripție _____	359

C.proc.fisc., iar în alte cazuri a intervenit expres pentru a determina sancțiunea aplicabilă pentru omisiunea de a asculta/informa contribuabilul.

Dispoziții similare se regăsesc în art. 26 C.proc.fisc., care prevede că emiterea deciziei de angajare a răspunderii solidare este precedată de audierea persoanei și prin derogare de la prevederile art. 9 alin. (4) C.proc.fisc. (conform căruia excepția lipsei audierii poate fi invocată de contribuabil/plătitor odată cu formularea contestației), este prevăzută sancțiunea nulității deciziei de atragere a răspunderii solidare emise fără audierea persoanei căreia i s-a atras răspunderea.

Concluzia care poate fi desprinsă din dispozițiile legale exemplificativ redate anterior este că aplicarea art. 9 C.proc.fisc. cunoaște o serie de limitări, determinate de specificul procedurii, situație în care se încadrează procedura emiterii deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii.

O asemenea procedură poate fi încadrată în dispozițiile de excepție de la regula ascultării contribuabilului, prevăzute de art. 9 alin. (2) lit. a) C.proc.fisc., respectiv întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru [...] luarea altor măsuri prevăzute de lege, fiind respectat principiul proporționalității, întrucât prin măsurile dispuse se urmărește a se contracara riscul de nerealizare a creanței fiscale, dat fiind comportamentul debitorului. Or, din această perspectivă, informarea, respectiv ascultarea în prealabil a contribuabilului ar putea lipsi de eficiență măsura care are la bază tocmai o stare de pericol care constă în sustragerea/ascunderea/risipirea patrimoniului de către contribuabil¹.

III.4.3.4. Obligația de motivare

Obligația de motivare este o **condiție de legalitate concomitentă și extrinsecă, cu caracter general a actului administrativ**, reprezentând un standard aplicat de jurisprudență de foarte mult timp².

Codul de procedură fiscală conține o **reglementare cu caracter general** a obligației de motivare, conform art. 46 alin. (2) lit. e) și f):

Art. 46. (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

[...]

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept; [...].

Totodată, în materia reglementată a măsurilor asigurătorii, stabilește printr-o **normă specială**, respectiv în art. 213 alin. (5) C.proc.fisc.:

Art. 213. (5) Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii trebuie motivată și semnată de către conducătorul organului fiscal competent.

¹ I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 447 din 1 februarie 2023, www.scj.ro.

² A se vedea și R.C. DIMA, *Acțiunea în contencios administrativ*, ed. a 2-a, Ed. Hamangiu, București, 2026, Titlul al II-lea, Capitolul V.1.2.3.

Conținutul concret al acestei obligații, întinderea și detalierea acesteia au fost conturate în **jurisprudență** în sensul în care:

1. Descrierea, în cuprinsul deciziei contestate, a unor tranzacții cu societăți al căror comportament a fost apreciat inadecvat, nu este suficientă pentru luarea unor măsuri de indisponibilizare a patrimoniului debitoarei. În plus, din cuprinsul deciziei lipsește motivarea referitoare la îndeplinirea cerințelor prevăzute de art. 213 alin. (2) C.proc.fisc., întrucât:

– nu sunt indicate împrejurările de fapt din care rezultă existența unor situații excepționale;

– nu sunt indicate împrejurările de fapt din care rezultă pericolul ca reclamanta debitoare să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitanđ sau îngreunând în mod considerabil colectarea.

Este adevărat că, deși, în prezent, nu avem un text de lege care să consacre expres obligația motivării tuturor actelor administrative, fără excepție, se arată adesea că un asemenea principiu se întemeiază pe prevederile art. 31 alin. (2) din Constituție, potrivit cărora „Autoritățile publice, potrivit competențelor ce le revin, sunt obligate să asigure informarea corectă a cetățenilor asupra treburilor publice și asupra problemelor de interes personal”, respectiv pe cele ale art. 8 alin. (2) C.adm., în conformitate cu care „Beneficiarii activităților administrației publice au dreptul de a obține informații de la autoritățile și instituțiile administrației publice, iar acestea au obligația corelativă a acestora de a pune la dispoziția beneficiarilor informații din oficiu sau la cerere, în limitele legii”.

Așadar, întemeindu-se pe aceste texte, în jurisprudență se arată constant că motivarea reprezintă „o obligație generală a autorității publice, aplicabilă oricărui act administrativ, îndeplinind un dublu rol: acela de transparență în profitul beneficiarului actului, care va putea să verifice dacă actul este sau nu întemeiat, precum și acela de a conferi instanței un instrument eficient în vederea realizării controlului judiciar, având astfel posibilitatea de a verifica elementele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ. Prin urmare, după ce vom stabili actele la care este necesară motivarea (b), vom analiza relația dintre motivul actului (condiția de fond) și motivarea sa (condiția de formă) (c), condițiile pe care trebuie să le îndeplinească motivarea pentru a fi considerată validă (d), urmând a pune în final concluzii cu privire la sancțiunea care se impune a fi aplicată în cazul lipsei motivării (e)”.

Cum bine a punctat judecătorul fondului, motivarea reprezintă o obligație generală, aplicabilă oricărui act administrativ, o condiție de legalitate externă a actului, care face obiectul unei aprecieri *in concreto*, după natura acestuia și contextul adoptării sale.

Practic, instanța fondului a apreciat, în mod corect, că absența motivării actului administrativ atacat constituie o încălcare a principiului statului de drept, a dreptului la o bună administrare și o încălcare a obligației constituționale a autorităților administrative de a asigura informarea corectă a cetățenilor asupra problemelor de interes personal ale acestora.

Înalta Curte apreciază că instanța de fond, contrar celor susținute de pârâtă prin cererea de recurs, a efectuat o analiză corectă a cauzei deduse judecării.

În interpretarea textului art. 213 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, Înalta Curte constată că legiuitorul a definit în ce constă starea de pericol (sustragerea/ascunderea/risipirea patrimoniului) și care sunt consecințele acesteia (se periclitează colectarea), iar pentru

a stabili în ce măsură se justifică instituirea măsurilor asigurătorii, trebuie analizat comportamentul fiscal al contribuabilului.

Or, un comportament fiscal apt a forma această prezumție privind existența pericolului sustragerii nu se conturează în speța dedusă judecății, având în vedere că recurenta-pârâtă a prezentat un context factual, fără a indica în concret însă aspecte care să probeze că reclamanta ar intenționa să își ascundă sau risipească în mod fraudulos patrimoniul, în scopul de a zădărnici executarea.

Raportat la circumstanțele cauzei, descrierea, în cuprinsul deciziei contestate, a unor tranzacții cu societăți al căror comportament a fost apreciat inadecvat, nu este suficientă pentru luarea unor măsuri de indisponibilizare a patrimoniului debitoarei.

În plus, așa cum în mod corect a constatat și judecătorul fondului, din cuprinsul deciziei nr. 32312/26/26 noiembrie 2021 lipsește motivarea referitoare la îndeplinirea cerințelor prevăzute de art. 213 alin. (2) C.proc.fisc. (Legea nr. 207/2015), conform căroră „se dispun măsuri asigurătorii sub forma poprii asigurătorii și sechestrului asigurător 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 (...)”, întrucât: nu sunt indicate împrejurările de fapt din care rezultă existența unor situații excepționale; nu sunt indicate împrejurările de fapt din care rezultă pericolul ca reclamanta debitoare să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea¹.

2. Simpla menționare a acestor situații, indicate generic de legiuitor, nu constituie însă motivarea deciziei de instituire a măsurii asigurătorii, în sensul art. 213 alin. (5) C.proc.fisc. De asemenea, prezentarea situației de fapt care a condus la stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului, constatarea neîndeplinirii sau îndeplinirii necorespunzătoare a acestora, quantumul creanțelor fiscale nu sunt suficiente. Starea de pericol ar putea rezulta din activitatea ce a generat creanțele fiscale, însă în condițiile în care din aceasta rezultă împrejurări relevante în acest sens, care să afecteze recuperarea obligațiilor fiscale datorate de contribuabil și care trebuie evidențiate².

III.4.3.5. Conținutul deciziei

Din perspectiva conținutului deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii, ar fi de observat că Ordinul nr. 2546/2016 conține, în Anexa nr. 3, **formularul tipizat al modelului de decizie**, care prevede o serie de elemente de legalitate, astfel cum decurg din cuprinsul procedurii aprobate prin același ordin.

Prima etapă a operațiunilor administrative, astfel cum menționam *supra*, trebuie să conducă, în mod necesar, la evidențierea unei sume determinate sau estimate, reprezentând obligațiile fiscale ce fac sau vor face obiectul unor acte administrativ-fiscale de impunere.

În absența unei asemenea determinări a **quantumului estimat/calculat al creanței fiscale**, nu se vor putea institui măsuri asigurătorii.

¹ I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 3048 din 7 iunie 2023, www.scj.ro.

² I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 1721 din 28 martie 2023, www.scj.ro.

Potrivit pct. 19 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016, măsurile asigurătorii care pot fi instituite prin decizie constau în:

a) sechestrul asigurător pentru bunuri imobile;

b) sechestrul asigurător pentru bunuri mobile, inclusiv titluri de valoare și bunuri mobile necorporale;

c) poprirea asigurătorie asupra sumelor datorate debitorului de către terți;

d) poprirea asigurătorie asupra disponibilităților bănești din conturile bancare.

În vederea alegerii uneia sau mai multor măsuri, etapa a doua a operațiunilor administrative devine deosebit de relevantă, din perspectiva următoarelor prevederi legale:

Conform pct. 28 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016:

28. În cazul bunurilor proprietate a debitorului, dispunerea măsurilor asigurătorii se efectuează, de regulă, în limita a 150% din valoarea sumei estimate/stabilite, în următoarea ordine:

a) bunurile mobile și imobile care nu sunt direct folosite în activitatea ce constituie principala sursă de venit a debitorului;

b) bunuri care nu sunt nemijlocit predestinate desfășurării activității care constituie principala sursă de venit;

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. 246 C.proc.fisc.;

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;

g) bunuri perisabile sau supuse degradării;

h) bunuri deținute de către debitor în proprietate comună cu terțe persoane, pentru cota-parte deținută de acesta.

Conform pct. 26 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016:

26. Dispunerea măsurilor asigurătorii se poate întinde asupra bunurilor proprietate a debitorilor, urmăribile potrivit legii, iar dacă valoarea bunurilor proprii ale acestora nu acoperă integral suma estimată/stabilită, măsurile asigurătorii pot fi înființate și asupra bunurilor deținute de către debitor în proprietate comună cu terțe persoane, pentru cota-parte deținută de acesta, precum și asupra veniturilor reprezentând sume urmăribile datorate cu orice titlu debitorului de către terțe persoane și disponibilități aflate în conturile bancare.

Potrivit pct. 33 și pct. 34 din Anexa nr. 1 la același ordin:

33. Organul de control nu va dispune măsuri asigurătorii asupra bunurilor din următoarea categorie din cele prevăzute la pct. 28, în cazul în care acestea se încadrează în asigurarea atingerii limitei de 150% față de valoarea creanței estimate/stabilite. La dispunerea măsurilor asigurătorii asupra bunurilor proprietate a debitorului, pe lângă ordinea prevăzută la pct. 28, se va avea în vedere și posibilitatea de valorificare a bunurilor.

34. În situația în care măsurile asigurătorii dispuse în conformitate cu pct. 28 nu acoperă 150% față de valoarea creanței estimate/stabilite, organul de control va dispune măsuri asigurătorii asupra veniturilor reprezentând sume urmăribile datorate cu orice titlu debitorului de către terțe persoane și disponibilități aflate în conturile bancare, cu excepția

debitorilor persoane fizice, caz în care se realizează verificarea situației fiscale personale a acestora.

O primă observație se impune cu privire la **limita de 150%** prevăzută de dispozițiile citate mai sus.

Având în vedere că măsurile asigurătorii pot deveni măsuri executorii, acestea **ar trebui să respecte dispozițiile prevăzute de capitolul referitor la executarea silită al Codului de procedură fiscală**, or, potrivit art. 227 alin. (1) C.proc.fisc.:

Art. 227. (1) Executarea silită se poate întinde asupra veniturilor și bunurilor proprietate a debitorului, urmăribile potrivit legii, iar valorificarea acestora se efectuează numai în măsura necesară pentru realizarea creanțelor fiscale și a cheltuielilor de executare. Executarea silită a bunurilor proprietate a debitorului, urmăribile potrivit legii, se efectuează, de regulă, în limita a 150% din valoarea creanțelor fiscale, inclusiv a cheltuielilor de executare, cu excepția cazului în care din motive obiective în legătură cu situația patrimonială a debitorului acest nivel nu poate fi respectat.

În al doilea rând, ar fi de observat că **limita de 150% nu este stabilită în mod absolut, nefiind permisă încălcarea**, ci, din contră, sintagma „*de regulă*”, folosită atât la pct. 28 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016, cât și de art. 227 alin. (1) C.proc.fisc., mai sus redate, permite o flexibilitate care să acopere, din perspectiva măsurilor asigurătorii, împrejurarea că sumele stabilite în cursul controlului pot fi estimate, iar valoarea bunurilor ce fac obiectul măsurilor executorii poate suferi variații în cursul valorificării.

Cu toate acestea, apreciind că dispozițiile legale nu pot fi interpretate în mod rigid, cu siguranță, limita de 150% nu poate reprezenta un reper vag orientativ pentru organul fiscal, ci **valoarea bunurilor indisponibilizate trebuie să rămână într-un procent cât mai apropiat de această limită**.

Ar fi de observat că, ori de câte ori o dispoziție legală prevăzută de Codul de procedură fiscală prevede o marjă de apreciere pentru organul fiscal, această marjă va fi apreciată și subordonată principiului proporționalității, prevăzut de art. 6 alin. (2) C.proc.fisc.

Apreciem că **încălcarea substanțială a acestei limite va conduce la nelegalitatea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii**.

Un alt aspect pe care am dori să îl punctăm, plecând de la prevederile pct. 28 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016, constă în faptul că legiuitorul a urmărit ca măsurile asigurătorii să nu impiezeze sau să o facă într-o măsură cât mai mică asupra posibilității contribuabilului de a genera venituri care să permită, astfel, achitarea obligațiilor fiscale.

Așadar, ordinea legală de instituire va porni de la această concepție, prin care vor fi evaluate toate celelalte criterii, cu mențiunea că, **indisponibilizând bunurile în ordinea descendentă din lista** prevăzută de pct. 28 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016, cu luarea în considerare a posibilității de valorificare, **dacă bunurile dintr-o categorie, începând cu lit. a), au fost suficiente pentru atingerea valorii de 150%, atunci nu se pot indisponibiliza și bunuri din altă categorie descendentă, stabilită de listă**.

Pentru a putea verifica legalitatea aplicării prin decizie a dispozițiilor mai sus citate, astfel cum rezultă chiar din formularul tipizat al deciziei, este necesară **menționarea descrierii și valorii bunurilor**.

Această operațiune este deosebit de relevantă, atât pentru a determina ordinea legală de instituire a măsurilor asigurătorii asupra bunurilor indisponibilizate, dar și pentru a stabili întinderea acestei indisponibilizări, respectiv verificarea limitei de 150%.

Prevederile pct. 32 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016 stabilesc o serie de **criterii pe care organul fiscal trebuie să le aibă în vedere pentru estimarea valorii bunurilor mobile și imobile proprietate a debitorului** ce vor face obiectul măsurilor asigurătorii, cum ar fi:

a) valoarea de inventar a bunurilor din contabilitatea debitorului redusă, după caz, cu valoarea de amortizare a acestora;

b) valoarea titlurilor de valoare conform datelor publicate pe piața bursieră sau valoarea nominală a acestora;

c) valoarea estimată de către organul de control;

d) pentru bunurile imobile, valoarea rezultată din expertizele actualizate privind valoarea de circulație a bunurilor imobile, utilizate de Camera Notarilor Publici, comunicate anual organelor fiscale în baza art. 111 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, ar fi de precizat că prevederile legale mai sus citate, respectiv **pct. 26, 33 și 34 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016 stabilesc o altă ordine legală de instituire a măsurilor asigurătorii**, respectiv:

1) Până în limita legală de 150% din valoarea acestora, trebuie indisponibilizate doar bunurile proprietatea debitorului.

2) Dacă bunurile debitorului nu sunt îndeștătore pentru atingerea limitei menționate, vor fi indisponibilizate bunurile deținute de către debitor în proprietate comună cu terțe persoane, pentru cota-parte deținută de acesta.

3) Dacă nici bunurile deținute în proprietate comună nu ating, prin valoare, limita de 150%, organul de control va dispune măsuri asigurătorii asupra veniturilor reprezentând sume urmăribile datorate cu orice titlu debitorului de către terțe persoane și disponibilități aflate în conturile bancare.

Practică judiciară

1. Cu privire la critica recurenței privind reținerea instanței de fond a încălcării de către pârâtă a dispozițiilor pct. 28 din Ordinul nr. 2546/2016, Înalta Curte constată nici aceasta nu este întemeiată.

Astfel, în mod corect a reținut prima instanță că, față de valoarea estimată a obligațiilor fiscale estimate a fi stabilite în sarcina reclamantei, respectiv suma de 1.121.554 RON, valoarea bunului imobil asupra căruia s-a dispus instituirea sechestrului asigurător depășește cu mult limita de 150%, reprezentând 670% din aceasta.

În egală măsură, nu poate fi primită susținerea recurenței, potrivit căreia măsura asigurătorie a fost instituită pe acel imobil cu o valoare care depășește cu mult eventualele

creanțe, deoarece era singurul bun imobil identificat în patrimoniul contribuabilului SC A. SRL.

Acest argument nu îndreptățește în niciun fel o autoritate să instituie măsuri asigurătorii în afara cadrului legal în materie.

Pentru aceste considerente, Înalta Curte constată că prima instanță a pronunțat o hotărâre legală și temeinică¹.

2. Cu privire la critica recurenței, ce vizează nelegalitatea deciziei pentru lipsa menționării valorii bunurilor, Curtea reține că prima instanță a aplicat în mod corect prevederile legale.

Astfel, potrivit pct. 28 din Procedura aprobată prin Ordinul nr. 2546/2016, în cazul bunurilor proprietate a debitorului, dispunerea măsurilor asigurătorii se efectuează, de regulă, în limita a 150% din valoarea sumei estimate/stabilite. Or, în lipsa indicării acestei valori, nu se poate stabili dacă a fost sau nu depășită această limită la care textul antemenționat face referire².

3. Prin urmare, menționarea valorii estimate a bunurilor pentru care se aplică sechestrul asigurător este un element de legalitate a deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii. În speță, organul fiscal nu a respectat dispozițiile legale enunțate anterior, nementionând valoarea bunurilor imobile pentru care a aplicat sechestrul asigurător. În acest context, în mod corect a reținut tribunalul că nu se poate verifica respectarea condiției de a nu se depăși limita a 150% din valoarea creanței estimate/stabilite, instituirea sechestrului, *de plano*, asupra tuturor bunurilor imobile ale debitorului fiind nelegală prin neindicarea valorii bunurilor pentru care a aplicat sechestrul, iar instanța nu poate verifica nici dacă măsura restrictivă a dreptului de proprietate dispusă de partea pârâtă a fost sau nu proporțională, prin caracterul său restrictiv al dreptului de proprietate al debitorului, conform criteriilor art. 1 din Protocolul 1 la Convenția europeană a drepturilor omului. În mod evident, instituirea sechestrului în mod „automat” asupra tuturor bunurilor debitorului, fără nicio referire la valoarea acestora și la faptul că măsura este necesară asupra tuturor bunurilor imobile ale debitorului, este făcută cu exces de putere³.

Așa cum am mai menționat, potrivit art. 213 alin. (5) C.proc.fisc., decizia de instituire a măsurilor asigurătorii trebuie motivată și semnată de către conducătorul organului fiscal competent.

Observăm, ca tehnică legislativă, că, independent de regula semnării, ce decurge din motivul de nelegalitate prevăzut de art. 49 alin. (1) lit. b), art. 213 alin. (5) C.proc.fisc. stabilește în mod expres **necesitatea semnării deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii de către conducătorul organului fiscal competent.**

Apreciem că scopul acestei dispoziții este de a institui un filtru de legalitate a actului, care să confere o garanție suplimentară debitorului vizat de măsurile de indisponibilizare a activelor sale patrimoniale.

În acest context, observăm că și actul de punere în aplicare, reprezentat de Ordinul nr. 2546/2016, stabilește, la rândul său, ca normă infralegală, o altă garanție procedurală aflată în legătură cu verificarea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii.

¹ I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 49 din 9 ianuarie 2020, www.scj.ro.

² C.A. București, s. a IX-a cont. adm. și fisc., dec. civ. nr. 2274 din 2 noiembrie 2021, nepublicată.

³ C.A. București, s. a IX-a cont. adm. și fisc., dec. civ. nr. 2145 din 21 octombrie 2021, nepublicată.

Conform pct. 36 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016:

36. Referatul justificativ al dispunerii măsurilor asigurătorii și Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii întocmită în 3 exemplare de către echipa de control se avizează de șeful de serviciu/inspectorul-șef antifraudă (la nivel direcție) și se aprobă de conducătorul organului de control prevăzut la pct. 35.

În considerarea celor mai sus expuse, apreciem că neîndeplinirea condițiilor referitoare la verificarea legalității deciziei prin semnarea acesteia, fie că sunt prevăzute de art. 213 alin. (5) C.proc.fisc., fie că sunt prevăzute de art. 36 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016, va conduce la **anularea deciziei**.

Un alt aspect de conținut, obligatoriu a fi menționat în cuprinsul deciziei, constă în **posibilitatea debitorului de a constitui o garanție la nivelul creanței stabilite sau estimate, după caz, ipoteză în care măsurile asigurătorii vor fi ridicate**.

III.4.3.6. Efectele emiterii deciziei și durata măsurilor asigurătorii

Emiterea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii creează o serie de efecte atât pentru emitentul actului, cât și pentru organul de executare.

III.4.3.6.1. Efectele emiterii deciziei pentru emitentul actului (organul care a dispus măsura asigurătorie)

1) Obligația de comunicare a deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii

Organul care a dispus măsura asigurătorie, după aprobarea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii, va comunica două exemplare ale acesteia către **organul de executare**, în vederea comunicării unui exemplar către debitor.

Însuși organul de control poate comunica decizia, încă din timpul acțiunii de control.

2) Obligația de a emite și de a comunica titlul de creanță

Astfel cum rezultă din prevederile art. 213 alin. (7) C.proc.fisc., organul care a dispus măsurile asigurătorii are obligația să emită titlul de creanță **în termen de maxim 6 luni de la data emiterii deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii**.

Observăm că ipoteza descrisă de lege se aplică doar situațiilor în care decizia este emisă de **organul de control sau de organul fiscal competent în administrarea debitorului**, în cazul atragerii răspunderii solidare.

În situația în care organul care a dispus măsurile asigurătorii, din **motive excepționale** „cazuri excepționale”, potrivit art. 213 alin. (7) C.proc.fisc., nu poate emite titlul de creanță în termenul de 6 luni, acesta **poate prelungi termenul, până la un an**, parcurgând aceleași filtre de legalitate din perspectiva motivării și semnării deciziei de prelungire.

Organul care a dispus măsura asigurătorie, din perspectiva emiterii titlului de creanță, are obligația de a realiza și **comunicarea acestuia către debitor** și de a urmări și verifica îndeplinirea procedurii de comunicare în interiorul aceluiași termen de 6 luni sau 1 an.

3) Obligația de ridicare a măsurilor asigurătorii

Potrivit dispozițiilor art. 213 și art. 214 C.proc.fisc., organul care a dispus măsurile asigurătorii este **obligat să emită decizia de ridicare a măsurilor respective:**

a) în cel mult 2 zile de la împlinirea termenului de 6 luni sau 1 an, dacă la dosarul administrativ nu s-a întors dovada de comunicare a titlului de creanță cu o dată aflată în interiorul termenului de 6 luni sau 1 an;

b) în termenul maxim de 3 luni de la data sesizării penale, termen prevăzut de art. 213 alin. (8) C.proc.fisc., în situația în care nu emite titlul de creanță, ci **sesizează organele de urmărire penală**; termenul de 3 luni este **un termen-limită** la împlinirea căruia organul fiscal este obligat să emită decizia de ridicare a măsurilor asigurătorii.

Astfel, în ipoteza **sesizării organelor de urmărire penală**:

– organul de control sau organul fiscal competent care a emis decizia are **obligația să monitorizeze termenul pentru care menține măsurile asigurătorii dispuse și, deopotrivă, să verifice dacă și când organele de urmărire penală instituie măsuri asigurătorii potrivit Codului de procedură penală**;

– dacă organele de urmărire penală dispun măsuri asigurătorii anterior împlinirii termenului de 3 luni, la data instituirii acestora, organul fiscal va trebui să emită decizia de ridicare a măsurilor asigurătorii;

– dacă organele de urmărire penală nu dispun măsuri asigurătorii anterior împlinirii termenului de 3 luni, măsurile asigurătorii instituite de organul fiscal rămân valabile 3 luni de la data sesizării penale;

c) atunci când au încetat motivele pentru care au fost dispuse;

d) la constituirea garanției prevăzute la art. 211 C.proc.fisc., după caz.

Depunerea garanției de către debitor dă naștere obligației pentru organul care a dispus măsurile asigurătorii:

– de **a monitoriza durata de valabilitate a acesteia**; iar

– în cazul în care debitorul nu îi prelungește valabilitatea, **de a executa garanția constituită potrivit art. 211 lit. b) C.proc.fisc.**, în ultima zi de valabilitate, prin virarea sumei de bani în contul de garanții menționat de organul de executare silită, devenind astfel o garanție potrivit art. 211 lit. a) C.proc.fisc. [art. 213 alin. (8¹) C.proc.fisc.].

În situația în care măsurile asigurătorii au fost ridicate ca urmare a constituirii unei garanții, după expirarea termenului prevăzut la art. 213 alin. (7) C.proc.fisc., organul de executare procedează la prelungirea ori eliberarea acesteia, după caz (pct. 85 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016).

Decizia de ridicare a măsurii asigurătorii emisă potrivit alin. (1) al art. 214 C.proc.fisc., adică atunci când au încetat motivele pentru care a fost dispusă sau la constituirea garanției prevăzute la art. 211, după caz, **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 [art. 214 alin. (2) C.proc.fisc.].

III.4.3.6.2. Efectele emiterii deciziei pentru organul de executare

1) Obligația de comunicare

Dacă decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nu a fost comunicată de organul care a dispus-o, **debitorului îi va fi comunicată de organul de executare**, împreună cu actele de executare.

2) Obligația de executare a deciziei de instituire/ridicare a măsurilor asigurătorii

În raport cu măsura și obiectul alese de organul competent să emită decizia, organul de executare va emite (pct. 8, 9, 10 și 11 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016):

a) procesul-verbal de sechestrul asigurător pentru bunuri mobile, întocmit de către organul de executare în a cărui rază teritorială se află bunurile urmăribile, în vederea ducerii la îndeplinire a măsurilor asigurătorii dispuse;

b) procesul-verbal de sechestrul asigurător pentru bunuri imobile, întocmit de către organul de executare în a cărui rază teritorială se află bunurile urmăribile, în vederea ducerii la îndeplinire a măsurilor asigurătorii dispuse.

Un exemplar al procesului-verbal întocmit de organul de executare silită se comunică pentru notare **Biroului de carte funciară**. Notarea face opozabil sechestrul tuturor acelor care, după notare, vor dobândi vreun drept asupra imobilului respectiv, actele de dispoziție ce ar interveni ulterior notării fiind lovite de nulitate absolută [art. 213 alin. (10) și (11) C.proc.fisc.];

c) adresa de înființare a popririi asigurătorii asupra disponibilităților bănești, întocmită de organul de executare în vederea ducerii la îndeplinire a măsurilor asigurătorii dispuse;

d) adresa de înființare a popririi asigurătorii asupra sumelor datorate debitorului de către terți, întocmită de către organul de executare în vederea ducerii la îndeplinire a măsurilor asigurătorii dispuse.

În situația în care valoarea bunurilor pentru care s-a dispus măsura asigurătorie nu acoperă 150% din valoarea sumei estimate/stabilite, iar ulterior comunicării deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii se identifică alte bunuri sau venituri urmăribile, **organul de executare va institui sechestrul asigurător cu respectarea limitei de 150% din valoarea sumei estimate/stabilite sau, după caz, va înființa poprirea asigurătorie** (pct. 48 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016).

În situația în care organul de control sau organul fiscal competent în administrarea debitorului emite titlul de creanță, acesta înștiințează, de îndată, organul de executare asupra acestui fapt, urmând ca, odată cu individualizarea creanței și ajungerea acesteia la scadență, în cazul neplătii, măsurile asigurătorii să se transforme în măsuri executorii (pct. 39 din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 2546/2016).

Totodată, organul fiscal de executare silită competent are și **obligația de a executa decizia de ridicare a măsurilor asigurătorii** comunicată de organul care a emis-o.

III.4.3.6.3. Durata măsurilor asigurătorii

Potrivit art. 213 alin. (7) și (8) C.proc.fisc.:

Art. 213. (7) În situația în care măsurile asigurătorii au fost luate înainte de emiterea titlului de creanță acestea 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 asigurătorii. 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 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.

(8) Prin excepție de la prevederile alin. (7), în situația în care au fost instituite măsuri asigurătorii și au fost sesizate organele de urmărire penală potrivit legii, măsurile asigurătorii rămân valabile 3 luni de la data sesizării penale. La împlinirea acestui termen sau după instituirea măsurilor asigurătorii de către organele de urmărire penală potrivit Legii nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, dar nu mai târziu de 3 luni, măsurile asigurătorii instituite de organul fiscal se ridică.

Cu caracter de regulă, măsurile asigurătorii dispuse, 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 asigurătorii se transformă în măsuri executorii** [art. 213 alin. (3) C.proc.fisc.].

Totodată, art. 213 alin. (2) teza finală C.proc.fisc. prevede că măsurile asigurătorii **devin măsuri executorii**:

– **la împlinirea termenului prevăzut la art. 230 alin. (1)** (15 zile de la comunicarea somației, dacă nu se stinge debitul sau nu se notifică organul fiscal cu privire la intenția de a demara procedura de mediere) **sau art. 236 alin. (12) C.proc.fisc.**, după caz; ori

– **la expirarea perioadei de suspendare a executării silite.**

Cu toate acestea, prevederile Codului de procedură fiscală instituie o serie de excepții, ce reprezintă, deopotrivă, garanții procedurale pentru debitor, astfel încât durata de indisponibilizare să nu depășească un termen rezonabil, dar și de adaptare la specificul procedurilor desfășurate împotriva debitorului.

1) Durata măsurilor asigurătorii instituite înaintea emiterii titlului de creanță

După cum am evocat în rândurile de mai sus, dacă nu a fost emis titlul de creanță, durata indisponibilizării activelor debitorului poate dura **cel mult 6 luni sau, în cazuri excepționale, 1 an de la data emiterii deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii.**

Deși puțin probabil să își mai găsească aplicarea în practică, din cauza intervalului scurs de la data intrării în vigoare a actualului Cod de procedură fiscală, menționăm, totuși, existența **normei tranzitorii** prevăzute de art. 352 alin. (9) C.proc.fisc., potrivit căreia:

Art. 352. (9) Prevederile art. 213 alin. (7) se aplică și măsurilor asigurătorii aplicate înainte de 1 ianuarie 2016. În acest caz, termenele de 6 luni sau 1 an încep să curgă de la 1 ianuarie 2016.