

ATELIER NR. 3

EXECUTAREA SILITĂ A CREANTELOR FISCALE

Conf. univ. dr. Cosmin Flavius COSTAȘ

Facultatea de Drept, UBB Cluj-Napoca

E-mail: cosmin.costas@costas-negru.ro

I. Aspecte instituționale

În principiu, subiecte ale raportului juridic fiscal pot fi persoanele juridice și persoanele fizice care au calitatea de subiect de drept conferită/recunoscută prin lege, adică acele persoane care au capacitate juridică deplină. Prin excepție de la această regulă, legislația administrativ-fiscală (în principal, Codul fiscal) permite și unor entități juridice care nu îndeplinesc condiția sus-menționată (entități care nu au personalitate juridică) să intre în raporturi juridice fiscale, în măsura în care dobândesc drepturi sau li se instituie obligații în cadrul respectivelor raporturi sociale.

Art. 17 NCPF grupează subiectele raportului juridic fiscal pe două categorii: statul și unitățile administrativ-teritoriale, respectiv contribuabilul/plătitorul și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în raportul juridic fiscal¹.

Calitatea de **subiect activ** în raporturile procedurale fiscale revine statului și unităților administrativ-teritoriale (comunele, orașele, județele și municipiile). În concret însă, în raporturile juridice stau „organele fiscale”, determinate potrivit art. 17 alin. (2)-(3) NCPF.

Statul este reprezentat de Ministerul Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate (Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Direcția Generală Antifraudă, direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, direcțiile regionale antifraudă fiscală, administrațiile județene ale finanțelor publice, serviciile fiscale municipale și orașenești, birourile fiscale comunale, organele vamale), cu excepția cazului în care legea stabilește o altă autoritate competentă [art. 17 alin. (2) NCPF].

¹ În cadrul raporturilor de drept material fiscal, sunt subiecte active statul, unitățile administrativ-teritoriale, subdiviziunile unităților administrativ-teritoriale și, în mod excepțional, contribuabilii (în cazul restituirilor sau rambursărilor de impozite, taxe, contribuții). Calitatea de subiecte pasive o au persoanele cărora le revine obligația de plată a drepturilor de creanță fiscală (denumite generic „debitori”) și, în mod excepțional, succesorii contribuabilului [art. 23 alin. (1) lit. a) și b) NCPF], fidejuserii contribuabilului [art. 24 alin. (1) lit. a) NCPF], persoanele cărora li se stabilește răspunderea pentru obligațiile neplătite ale debitorului [art. 25 NCPF] sau persoanele care beneficiază în mod continuu de câștigurile sau foloasele aduse de anumite bunuri, venituri sau alte valori, fără a fi proprietari ai acestora [art. 74 alin. (1) NCPF].

În doctrină² s-a indicat că, urmare a modificărilor din vara anului 2013³, în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sunt organizate și funcționează:

- Autoritatea Națională a Vămirilor (ca organ de specialitate al administrației publice centrale, cu rang de instituție publică cu personalitate juridică și cu buget propriu);

- Direcția Generală Antifraudă Fiscală (de asemenea, ca organ de specialitate al administrației publice centrale, structură fără personalitate juridică, cu atribuții de prevenire și combatere a actelor și faptelor de evaziune fiscală și fraudă fiscală și vamală). Trebuie precizat faptul că, în prezent, există organizate direcții regionale antifraudă fiscală, astfel: D.R.A.F. 1 Suceava (cuprinzând în sfera de aplicare județele Bacău, Botoșani, Iași, Neamț, Suceava, Vaslui), D.R.A.F. 2 Constanța (județele Buzău, Brăila, Constanța, Galați, Vrancea, Tulcea), D.R.A.F. 3 Alexandria (județele Argeș, Călărași, Dâmbovița, Giurgiu, Ialomița, Prahova, Teleorman), D.R.A.F. 4 Târgu Jiu (județele Dolj, Gorj, Mehedinți, Olt, Vâlcea), D.R.A.F. 5 Deva (județele Arad, Caraș-Severin, Hunedoara, Timiș), D.R.A.F. 6 Oradea (județele Bihor, Bistrița-Năsăud, Cluj, Maramureș, Satu Mare, Sălaj), D.R.A.F. 7 Sibiu (județele Alba, Brașov, Covasna, Harghita, Mureș, Sibiu) și D.R.A.F. 8 București (municipiul București și județul Ilfov);

- direcțiile generale regionale ale finanțelor publice (ca instituții publice cu personalitate juridică)⁴. Se va reține că, în prezent, există următoarele direcții generale regionale: D.G.R.F.P. Iași (cuprinzând în sfera de aplicare județele Bacău, Botoșani, Iași, Neamț, Suceava, Vaslui), D.G.R.F.P. Galați (județele Buzău, Brăila, Constanța, Galați, Vrancea, Tulcea), D.G.R.F.P. Ploiești (județele Argeș, Călărași, Dâmbovița, Giurgiu, Ialomița, Prahova, Teleorman), D.G.R.F.P. Craiova (județele Dolj, Gorj, Mehedinți, Olt, Vâlcea), D.G.R.F.P. Timișoara (județele Arad, Caraș-Severin, Hunedoara, Timiș), D.G.R.F.P. Cluj-Napoca (județele Bihor, Bistrița-Năsăud, Cluj, Maramureș, Satu Mare, Sălaj), D.G.R.F.P. Brașov (județele Alba, Brașov, Covasna, Harghita, Mureș, Sibiu) și D.G.R.F.P. București (municipiul București și județul Ilfov).

Aceleași acte normative permit organizarea, la nivel central, a unei Direcții Generale de Administrare a marilor contribuabili, respectiv a unor compartimente de specialitate, în cadrul administrațiilor județene ale finanțelor publice, pentru administrarea contribuabililor mijlocii.

Unitățile administrativ-teritoriale sunt reprezentate de autoritățile administrației publice locale și de compartimentele de specialitate ale acestora (Direcția Venituri, Direcția Fiscală, Direcția Impozite și Taxe Locale etc.).

² C.F. Costaș, M.Șt. Minea, Drept financiar, Ed. Universul Juridic, București, 2015, p. 40-41.

³ A se vedea O.U.G. nr. 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 389 din 29 iunie 2013), H.G. nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală (M. Of. nr. 473 din 30 iulie 2013) și Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2211/2013 pentru aprobarea competenței teritoriale de administrare (M. Of. nr. 554 din 2 septembrie 2013).

⁴ Aceste direcții generale regionale ale finanțelor publice au fost organizate, cu începere de la 1 august 2013, ca urmare a unei fuziuni prin absorbție a fostelor direcții generale ale finanțelor publice județene (cu organele fiscale din subordine, respectiv administrațiile finanțelor publice municipale și orășenești și percepțiile fiscale rurale), respectiv ale fostelor direcții regionale pentru accize și operațiuni vamale.

Contribuabilul este persoana fizică ori persoana juridică sau orice entitate fără personalitate juridică ce datorează, în condițiile legii, impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat. Codul de procedură fiscală utilizează noțiunea de „contribuabil” în două sensuri diferite:

- în sens restrâns, prin contribuabil este desemnată persoana care datorează în nume propriu impozite, taxe, contribuții unei componente a sistemului bugetar;
- în sens larg, este considerată contribuabil orice persoană implicată într-un raport procedural fiscal, indiferent dacă sumele plătite sunt datorate în nume propriu sau dacă plătitorul efectuează, în condițiile legii, reținerea la sursă și plata către buget a sumelor datorate de către alte persoane.

Practic, un contribuabil (subiectul pasiv al raportului juridic procedural fiscal) se află întotdeauna în administrarea unui organ fiscal. Acest lucru face ca, inclusiv în faza executării silite, de regulă, contribuabilul să aibă contact și să fie executat silit de către organul fiscal în administrarea căruia se află.

Conform art. 220 NCPF, există și cazuri speciale de executare silită și respectiv structuri abilitate să desfășoare executarea și să instituie măsuri asigurătorii care în aceste situații sunt reglementate nu în Codul de procedură fiscală, ci prin acte normative speciale (de exemplu, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3744/2015). Potrivit dispozițiilor acestui act normativ, sunt considerate cazuri speciale de executare silită cele referitoare la aducerea la îndeplinire a dispozițiilor stabilite prin:

- hotărârile judecătorești definitive pronunțate în materie penală, prin care s-a dispus recuperarea unor creanțe bugetare de la debitori persoane fizice, juridice sau de la orice alte entități;
- înscrisurile emise în materie penală de către instanțele de judecată, privind ducerea la îndeplinire de către organele de executare silită din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a măsurilor asigurătorii sau, după caz, de ridicare a acestora;
- hotărârile judecătorești definitive pronunțate ca urmare a sesizărilor formulate de către comisiile de cercetare a averilor de pe lângă curțile de apel, prin care s-a dispus fie confiscarea unei cote-părți dintr-un bun sau a anumitor bunuri determinate, constatate ca fiind dobândite nejustificat, fie plata unei sume de bani egale cu valoarea bunului dobândit nejustificat;
- ordinele ministrului finanțelor publice prin care s-a dispus blocarea fondurilor sau a resurselor economice care se află în proprietate, sunt deținute sau se află sub controlul persoanelor fizice ori juridice care au fost identificate ca fiind persoane sau entități desemnate, ce fac obiectul sancțiunilor internaționale, potrivit legii;
- alte titluri executorii prin care se stabilesc dobânzi, penalități de întârziere, majorări de întârziere sau alte sume, dispuse, dar neindividualizate, prin hotărâri judecătorești definitive, cele prin care se stabilește quantumul cheltuielilor de executare silită, precum și cele prin care se stabilește suma reprezentând diferența de preț și/sau cheltuielile prilejuite cu urmărirea bunului.

În scopul desfășurării executării silite și instituirii măsurilor asigurătorii în cazurile mai sus enumerate, competența va reveni:

- Serviciilor executări silită cazuri speciale din cadrul Direcțiilor Generale Regionale ale Finanțelor Publice;
- Serviciului de executare silită 1-2 din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili;
- Direcției executări silită cazuri speciale din subordinea A.N.A.F., al cărui rol va fi acela de coordonare a activității structurilor de mai sus.

Executarea silită se face de organul de executare silită competent prin intermediul **executorilor fiscali**. Executorul fiscal este împuternicit în fața debitorului și a terților prin legitimația de executor fiscal și delegație emisă de organul de executare silită. În scopul efectuării executării silită, executorii fiscali pot:

- a) să intre în orice incintă de afaceri a debitorului, persoană juridică, sau în alte incinte unde acesta își păstrează bunurile, în scopul identificării bunurilor sau valorilor care pot fi executate silit, precum și să analizeze evidența contabilă a debitorului în scopul identificării terților care datorează sau dețin în păstrare venituri ori bunuri ale debitorului;
- b) să intre în toate încăperile în care se găsesc bunuri sau valori ale debitorului, persoană fizică, precum și să cerceteze toate locurile în care acesta își păstrează bunurile;
- c) să solicite și să cerceteze orice document sau element material care poate constitui o probă în determinarea bunurilor proprietate a debitorului;
- d) să aplice sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal;
- e) să constate contravenții și să aplice sancțiuni potrivit legii.

II. Condiții legale prealabile pentru declanșarea executării silită

În principiu, două sunt actele juridice care fundamentează colectarea creanțelor fiscale, și anume: **titlul de creanță fiscală** și **titlul executoriu**. Între cele două categorii de acte juridice există o legătură strânsă ținând seama de specificul actelor administrative în special și al actelor administrative fiscale în special. Acest specific constă în caracterul de titlu executoriu al actelor administrative, așa-numitul „privilegiu al prealabilului”⁵, care presupune că actele administrative au caracter executoriu din oficiu.

De altfel, în aplicarea acestei caracteristici a actelor administrative, legiuitorul a și statuat în cuprinsul art. 226 alin. (4) NCPF că „*titlul de creanță devine titlu executoriu la data la care se împlinește scadența sau termenul de plată prevăzut de lege*”.

Noțiunea de „titlu de creanță”, în accepțiunea noului Cod, cunoaște două subdiviziuni, respectiv **titlu de creanță fiscală** și **titlu de creanță bugetară**. Ambele categorii de titluri de creanță sunt susceptibile de a deveni titluri executorii la data la care se împlinește scadența sau termenul de plată prevăzut de lege textul art. 226 alin. (4) NCPF nedistingând din acest punct de vedere.

⁵ Pentru o analiză asupra justificării existenței acestui privilegiu, a se vedea *O. Podaru*, Drept administrativ, vol. I, Actul administrativ (I), Repere pentru o teorie altfel, Ed. Hamangiu, București, 2010, p. 25.

Noul Cod de procedură fiscală definește la art. 1 pct. 37 titlul de creanță fiscală ca reprezentând actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală iar titlul de creanță bugetară ca fiind actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța bugetară. Stabilirea și individualizarea creanțelor, fie că sunt fiscale sau bugetare, reprezintă, așadar, caracteristicile esențiale ale titlului de creanță.

Pentru a se asigura o colectare corespunzătoare a creanțelor fiscale, este necesar să existe o **evidență fiscală** a acestei activități, iar legiuitorul a optat, în mod firesc, pentru ținerea unei astfel de evidențe de către organul fiscal. Fiecare organ fiscal care administrează creanțe fiscale este obligat să-și organizeze evidența fiscală pentru fiecare contribuabil/plătitor în parte. În evidența fiscală se înscriu, pe lângă datele de identificare ale contribuabilului creanțele fiscale, titlurile de creanță fiscală și modul de stingere a creanțelor fiscale, în ipoteza în care acestea au fost stinse.

Creanțele fiscale devin scadente la împlinirea termenului prevăzut de lege pentru executarea lor. Spre pildă, noul Cod fiscal prevede în cazul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la art. 56 alin. (1), că *„plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul”*, aceasta fiind data la care creanța fiscală devine scadentă. În cazul impozitului sau taxei pe clădiri, noul Cod fiscal consacră două termene diferite la care creanța fiscală devine scadentă, art. 462 alin. (1) din actul normativ menționat prevăzând că *„impozitul pe clădiri se plătește anual, în două rate egale, până la datele de 31 martie și 30 septembrie, inclusiv”*.

Și în legislația specială există prevederi legale care consacră termenul de plată a unor creanțe fiscale. Astfel, art. 14 alin. (2) lit. c) din O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc⁶ statuează că *„taxele aferente licențelor de organizare a jocurilor de noroc, precum și taxele anuale aferente autorizațiilor de exploatare a jocurilor de noroc, datorate de Compania Națională "Loteria Română" - S.A. pentru jocuri loto - până la data de 25 martie inclusiv pentru anul în curs. Taxa aferentă licenței de organizare a jocurilor de noroc de tip loto la distanță datorată de Compania Națională "Loteria Română" - S.A. se va achita până la data de 25 martie inclusiv pentru anul în curs”*. De asemenea, în cazul ecotaxei reglementate de art. 9 alin. (1) lit. q) din O.U.G. 196/2005 privind Fondul pentru mediu⁷, art. 11 alin. (2¹) din același act normativ prevede că *„sumele prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. q) se declară și se plătesc trimestrial de către persoanele juridice care desfășoară respectivele activități, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului în care s-a desfășurat activitatea”*.

Pentru obligațiile fiscale suplimentare și obligațiile fiscale accesorii, conform art. 156 NCPF, în funcție de data socotită a fi data comunicării, scadența obligației de plată a creanței fiscale se stabilește astfel:

(i) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, scadența obligației de plată este în data de 5 a lunii următoare;

⁶ Publicată în M. Of. nr. 439 din 26 iunie 2009.

⁷ Publicată în M. Of. nr. 1193 din 30 decembrie 2005.

(ii) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, scadența obligației de plată este în data de 20 a lunii următoare.

III. Declanșarea procedurii de executare silită

Declarația de principiu, pe care o conțin toate reglementările din materia executării silite, conform căreia, dacă debitorul nu execută de bunăvoie obligația prevăzută în titlul executoriu, se va trece la procedura executării silite. De altfel, aceasta constituie premisa contestației împotriva executării silite înseși, atunci când debitul a fost stins anterior începerii procedurii execuționale sau dacă titlul de creanță nu a fost comunicat, în condițiile legii, către debitor.

În acord cu prevederile art. 233 alin. (2) NCPF, care reglementează suspendarea executării silite, în cazul depunerii unei cereri de restituire/rambursare, pentru o sumă mai mare decât creanța ce ar urma să facă obiectul procedurii de urmărire silită, textul precizează că executarea silită nu începe în această ipoteză.

Pentru a se începe executarea silită, organul de executare va emite un înscris denumit „**titlu executoriu**”, conform formei tipizate aprobate, prin ordin al președintelui A.N.A.F., în care se vor trece toate creanțele fiscale sau bugetare, principale sau accesorii, cu indicarea sumei și a titlurilor de creanță prin care au fost stabilite. Acest act va fi valabil și fără semnătură sau ștampilă, fiind emis printr-un centru de imprimare masivă, conform prevederilor art. 46 alin. (6) NCPF. Dimpotrivă, **titlul de creanță**, fiscală sau bugetară după caz, este acel act prin care este individualizată creanța, fiind stabilită natura sa, cuantumul, debitorul și termenul de plată. Așadar, este logic că, dată fiind relația dintre titlul de creanță și titlul executoriu, acesta din urmă nu poate fi emis fără cel dintâi și va trebui modificat ori de câte ori intervin modificări cu privire la titlul de creanță – spre exemplu, ca urmare a admiterii unei contestații sau unei acțiuni judiciare având ca obiect titlul de creanță.

IV. Reguli privind executarea silită

Dispozițiile art. 229 cuprind reguli generale în materia executării silite, suferind foarte puține modificări față de cele ale art. 142 VCPF.

Astfel cum se prevedea și în reglementarea anterioară, executarea silită desfășurată potrivit noului Cod de procedură fiscală se poate întinde până la 150% din cuantumul creanței supuse recuperării, prin **creanță** înțelegându-se atât debitul principal și accesoriile sale, cât și cheltuielile de executare. Conform regulii generale, cunoscute în materia executării silite, aceasta se realizează prin toate mijloacele, concomitent sau succesiv, până la realizarea integrală a obligației înscrise în titlul executoriu. Dacă, în procedura executării silite de drept comun, creditorul stabilește dacă optează doar pentru anumite mijloace de executare silită sau dacă înțelege să sisteze urmărirea silită într-un anumit moment, executarea silită reglementată de noul Cod de

procedură fiscală cuprinde în alin. (5) regula conform căreia se vor întrebuiți toate formele de executare, concomitent sau succesiv.

Primul act de executare silită este **somația**, în privința căreia Codul de procedură fiscală intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016 face precizarea, foarte utilă de altfel, conform căreia ea este însoțită de un exemplar al titlului executoriu, emis de organul de executare. Conform dispozițiilor legale, somația trebuie să indice numărul dosarului de executare, quantumul creanțelor ce fac obiectul executării silite, termenul în care cel somat trebuie să stingă debitul, precum și consecințele nerespectării acestei obligații. Referitor la termenul în care trebuie adusă la îndeplinire obligația de plată, deși prevederile art. 230 alin. (1) indică un termen general de 15 zile, trebuie observat că, în cazul popririi bancare, termenul ce trebuie acordat debitorului este unul de 30 zile, conform art. 236 alin. (12) NCPF.

Obligația de a întreprinde o evaluare a bunurilor supuse executării silite intervine, conform dispozițiilor legale, înainte de valorificare, în acord cu prevederile din materia instituirii sechestrului, care stabilesc doar obligația de a estima valoarea bunurilor la acel moment. Situația temporală a acestei obligații este una logică, de vreme ce o evaluare făcută cât mai aproape de valorificare va fi cu mult mai utilă în acest proces decât una realizată cu mai mult timp în urmă. Organul de executare silită poate recurge la **evaluatori** proprii sau la evaluatori independenți, în acest caz fiind obligatoriu ca expertul astfel desemnat să păstreze secretul asupra informațiilor de care a luat cunoștință, în îndeplinirea atribuțiilor sale. Trimiterea realizată la prevederile art. 63 ne lasă să înțelegem nu doar că organul de executare este obligat să comunice identitatea expertului evaluator desemnat debitorului, dar și faptul că, în condițiile alin. (2), acesta este în drept să numească un expert pe cheltuiala proprie.

Art. 233 alin. (5) NCPF prevede faptul că, de la data indisponibilizării sumelor aflate în contul debitorului (fiind, așadar, în ipoteza unei popririi bancare), singurele plăți care pot fi efectuate sunt cele pentru stingerea creanțelor fiscale și pentru achitarea drepturilor salariale ale angajaților.

Alineatul (6) al art. 233 NCPF se referă la ipoteza **terților popriți** (evident, alte persoane decât instituții financiar-bancare), care ar urma să disponibilizeze nu doar sumele viitoare, ci și pe cele deja indisponibilizate, în temeiul adresei de înființare a popririi comunicate inițial. Această prevedere este deosebit de favorabilă debitorilor, permițându-le astfel ca, în cazul obținerii unei suspendări, să acceseze inclusiv sumele care au fost în prealabil indisponibilizate.

Primul **caz de suspendare a executării silite**, din enumerarea de la art. 233 alin. (1) NCPF, se referă la dispunerea suspendării de instanță sau de către creditor, în condițiile legii. Dacă ipoteza suspendării dispuse de instanțele judecătorești nu ridică probleme deosebite, cea dispusă de creditor ar putea constitui o trimitere la prevederile alin. (7), pentru ipoteza descrisă acolo.

Cel de-al doilea caz îl reprezintă situația în care debitorului îi este aprobată o **înlesnire la plată**, conform prevederilor art. 203 NCPF, care a preluat prevederile art. 15 din O.U.G. nr. 29/2011⁸, actul normativ cadru în materia acordării înlesnirilor anterior intrării în vigoare a Codului.

Cel de-al treilea caz se referă la suspendarea ce intervine atunci când debitorul solicită ca plata creanțelor fiscale să se realizeze din veniturile bunului imobil urmărit sau din alte venituri ale sale, conform prevederilor art. 244 NCPF. În acest caz, suspendarea produce efecte de la data soluționării cererii debitorului.

Cel de-al patrulea caz privește ipoteza acordării, în situații excepționale și pentru motive temeinic justificate, a unei suspendări prin hotărâre de Guvern, pentru o perioadă maximă de 6 luni. Deși nu am identificat decât un singur caz⁹ în care a fost acordată o astfel de suspendare, iar acest text și-a găsit și credem că își va găsi în continuare o deosebit de redusă aplicare în practică, apreciem că se impune sublinierea unui aspect problematic în această privință.

Acordarea suspendării prin hotărâre de Guvern în cazuri particulare ridică serioase semne de întrebare cu privire la separația puterilor în stat, iar oferirea unui astfel de avantaj unei entități economice, în detrimentul competitorilor săi pe aceeași piață relevantă, ar putea fi considerat de către **Comisia Europeană** ca fiind o formă de **ajutor de stat**. În consecință, nu doar că apreciem că textul nu ar trebui deloc aplicat în privința profesioniștilor, dar el ar trebui eliminat cu totul din fondul activ al legislației.

În final, sintagma „alte cazuri prevăzute de lege” credem că înglobează orice alte situații în care suspendarea operează de drept, în temeiul legii.

Astfel, un prim exemplu reliefat în doctrina recentă¹⁰ este cel al **procesului-verbal pentru constatarea și sancționarea contravențiilor**, atacat cu **plângere contravențională**, caz în care suspendarea intervine în temeiul prevederilor O.G. nr. 2/2001¹¹, de drept. Un al doilea exemplu ce poate fi oferit este cel al **deciziei de amânare la plată** emise de organele fiscale, în aplicarea prevederilor O.U.G. nr. 44/2015¹² privind acordarea unor **facilități fiscale**. Așadar, contribuabilii care doresc să beneficieze de anularea accesoriilor, în condițiile Ordonanței, trebuie să își manifeste această intenție prin transmiterea unei notificări. În măsura în care condițiile sunt îndeplinite, organul fiscal competent emite o decizie de amânare la plată. Soluția se justifică prin aceea că, în anumite ipoteze din Ordonanță, anularea obligațiilor de plată accesorii intervine la un moment ulterior (în general, 30 iunie 2016).

⁸ Publicată în M. Of. nr. 200 din 22 martie 2011.

⁹ H.G. nr. 694/2008, publicată în M. Of. nr. 514 din 8 iulie 2008, prin care a fost suspendată executarea silită împotriva Companiei Naționale a Huilei S.A., pentru un termen de 6 luni.

¹⁰ E. Oprina, I. Gârbuleț, *Tratat teoretic și practic de executare silită*, vol. I. Teoria generală și procedurile execuționale, Ed. Universul Juridic, București, 2013, p. 1050.

¹¹ Publicată în M. Of. nr. 410 din 25 iulie 2001.

¹² Publicată în M. Of. nr. 785 din 21 octombrie 2015.

Conform prevederilor art. 3 alin. (5) din O.M.F.P. nr. 3831/2015¹³, odată cu emiterea deciziei de amânare la plată, executarea silită nu începe sau se suspendă, după caz. Așadar, ne aflăm neîndoielnic în prezența unei suspendări de drept, care se subsumează ultimei ipoteze de la art. 233 alin. (1) NCPF.

Preluând prevederile alin. (2¹) al art. 148 VCPF, noua reglementare instituie, distinct față de situațiile enumerate în primul alineat, un caz suplimentar de suspendare. Conform dispozițiilor legale, executarea silită se suspendă și dacă debitorul depune o cerere de restituire/rambursare, ulterior începerii executării silite, pentru o sumă egală sau mai mare cu quantumul creanțelor ce fac obiectul procedurii execuționale.

În această situație, suspendarea operează pe data depunerii cererii, spre deosebire de ipoteza acordării înlesnirii de plată, când suspendarea produce efecte doar după soluționarea cererii contribuabilului. Așadar, de la data depunerii cererii de restituire/rambursare – chiar nefondată de ar fi – se suspendă procedura de executare, revenind organului fiscal sarcina de a soluționa cu celeritate cererea contribuabilului, spre a confirma sau infirma necesitatea reluării procedurii de executare silită.

În practică însă, în absența unei hotărâri a organului de jurisdicție prin care să fie constatată această suspendare, debitorii întâmpină reale dificultăți în a beneficia de aceste prevederi pe perioada necesară soluționării cererii de restituire/rambursare.

Deși, ca regulă generală, pe perioada suspendării executării silite, măsurile și actele de executare rămân în ființă, inclusiv cele prin care au fost indisponibilizate bunurile debitorului, procedura fiscală prezintă unele particularități prin comparație cu normele cunoscute din procedura civilă, astfel cum au fost acestea interpretate.

Problema se pune cu privire la efectul suspendării executării asupra popririi înființate asupra disponibilităților bănești ale debitorului, pe de o parte, asupra celor din conturile deschise la instituții financiar-bancare, și, pe de altă parte, asupra sumelor datorate de terți în baza unor raporturi juridice contractuale sau extracontractuale.

În absența unei norme precum cea din procedura fiscală, ce se regăsea în art. 148 alin. (2³) VCPF, doctrina recentă¹⁴ a analizat nu mai puțin de 4 opinii, oprindu-se asupra concluziei că suspendarea executării nu conduce în niciun caz la disponibilizarea sumelor deja indisponibilizate, dar nici măcar nu conferă dreptul debitorului de a dispune de sumele încasate în viitor, împiedicând în esență doar consemnarea și distribuirea acestora către creditorul urmăritor. Într-adevăr, se admitea că, în măsura în care suma indisponibilizată depășește creanța cu toate accesoriile ei stabilite potrivit legii, debitorul ar putea să dispună de aceste sume.

¹³ Publicat în M. Of. nr. 874 din 23 noiembrie 2015.

¹⁴ E. Oprina, I. Gârbuleț, *Tratat teoretic și practic de executare silită*, vol. I. Teoria generală și procedurile execuționale, Ed. Universul Juridic, București, 2013, p. 738-740.

În procedura fiscală însă lucrurile stau fundamental diferit, soluția tradițională fiind cea prevăzută și în art. 233 alin. (4) NCPF, potrivit cu care, în ceea ce privește poprirea bancară, efectul suspendării executării silite se produce în sensul că debitorul poate dispune de sumele viitoare, ce vor intra în conturile sale, acestea fiind excluse de la indisponibilizare.

Continuând distincția față de procedura civilă, reglementarea în vigoare a instituit, cu titlu de noutate, și regula disponibilizării tuturor sumelor, prezente și viitoare, în ipoteza popririi înființate la terți, care nu au calitatea de instituție financiar-bancară. Astfel, pe baza diferenței între **poprire bancară** și **poprirea de drept comun**, pe care numai Codul de procedură fiscală a realizat-o de-a lungul timpului, a fost reglementată de această dată și situația suspendării executării silite în cazul acesteia din urmă. Ceea ce este surprinzător este că soluția oferită este chiar mai favorabilă debitorului decât cea din materia popririi bancare.

Nu în ultimul rând, astfel cum s-a observat și de către un alt autor¹⁵, sub imperiul dispozițiilor vechiului Cod de procedură fiscală, în cazul suspendării dispuse de instanța de contencios administrativ, în condițiile art. 14 sau 15 din Legea nr. 554/2004, ar trebui să fie dată eficiență nu prevederilor referitoare la suspendarea executării silite, ci celor din art. 14 alin. (7), conform cărora suspendarea are ca efect încetarea oricărei forme de executare. Așadar, ar urma ca executarea să înceteze, iar popririle asupra sumelor de bani datorate debitorului sau aflate în conturile sale să fie desființate.

Preluând prevederile corespondente, mai sus menționate, ale reglementării anterioare, noul Cod de procedură fiscală a consacrat și suspendarea totală sau parțială, care se poate acorda de organul fiscal, pentru o perioadă de maxim 6 luni, în cazul în care popririle înființate conduc la imposibilitatea defășurării activității debitorului, condiționat însă de producerea unor consecințe sociale grave. Așadar, nu este suficient ca debitorul să învedereze imposibilitatea continuării activității, ci și producerea unor consecințe de ordin social.

Trebuie deci să concluzionăm că preocuparea legiuitorului pentru protecția socială se manifestă din nou, suspendarea fiind de fapt acordată în considerarea acestor consecințe sociale, și nu a imposibilității de desfășurare a activității de către debitor. Cu siguranță, din moment ce plata salariilor și a contribuțiilor sociale este permisă de prevederile alin. (5), consecințele grave la care se referă textul de lege trebuie să se prezinte sub aspectul pericolului încetării activității și al declanșării **concedierilor colective**.

Luarea măsurii este condiționată de indicarea unor bunuri care să acopere valoarea creanței fiscale, odată cu cererea de suspendare adresată organului fiscal. Alineatul (9) instituie o derogare de la cel precedent, stabilind că indicarea acestor bunuri, în vederea constituirii unor garanții asupra lor, nu este necesară dacă bunurile deja sechestrate acoperă cuantumul creanței. Prevederea este logică, din moment ce sechestrul legal înființat constituie ipotecă legală în favoarea creditorului bugetar.

¹⁵ B. Iacob, Executarea silită prin poprire a creanțelor fiscale, în Curierul fiscal nr. 12/2009, p. 34-37.

V. Modalități de executare silită

a. Executarea silită prin poprire. Poprirea reglementată de Codul de procedură fiscală poate avea ca obiect disponibilități bănești, în lei sau valută, sau alte bunuri mobile necorporale, deținute cu orice titlu de către debitor sau datorate lui de către terți, însă întotdeauna în temeiul unor raporturi juridice preexistente. Trebuie subliniat că dacă, după înființarea popririi – moment la care terțul nu datora nicio sumă debitorului, neavând un raport juridic cu el – ar lua naștere un nou raport juridic, este nevoie de o nouă poprire pentru a se indisponibiliza sumele datorate.

Dispozițiile legale stabilesc mai întâi faptul că nu pot fi poprite sumele reprezentând **credite nerambursabile** sau **finanțări** primite de la instituții sau organizații internaționale pentru derularea unor programe ori proiecte. Totodată, se menționează că **veniturile din muncă** ale debitorului, **pensiile** de orice fel, precum și **ajutoarele și indemnizațiile** cu destinație specială sunt supuse executării silite în condițiile Codului de procedură civilă. Trimiterea trebuie înțeleasă ca fiind făcută la dispozițiile art. 729 C.proc.civ., care se vor aplica în mod corespunzător. Așadar, salariile și alte venituri periodice, pensiile acordate în sistemul asigurărilor sociale și alte sume ce se plătesc periodic debitorului în vederea asigurării mijloacelor sale de existență vor putea fi urmărite numai până la o treime din venitul lunar net astfel obținut. Totuși, dacă se efectuează mai multe urmăriri asupra acestor venituri, această limită va fi de jumătate din venitul lunar net, chiar dacă printre creanțele în concurs se regăsește și o creanță bugetară. Mai mult, dacă veniturile din muncă sau sumele acordate periodic pentru asigurarea mijloacelor de existență ale debitorului sunt mai mici decât salariul net minim pe economie, ele vor putea fi urmărite numai pentru partea ce depășește jumătate din acest quantum. Ajutoarele pentru incapacitate de muncă, compensațiile acordate în cazul desfacerii contractului individual de muncă și sumele cuvenite șomerilor nu vor fi supuse executării silite defășurate conform noului Cod de procedură fiscală sub nicio formă. De asemenea, nu vor fi supuse executării silite în condițiile prezentului Cod nici **alocațiile de stat și indemnizațiile pentru copii, ajutoarele pentru îngrijirea copilului bolnav, ajutoarele de maternitate**, cele acordate **în caz de deces, bursele de studii** (însă numai cele acordate de stat), **diurnele** și orice alte astfel de indemnizații cu destinație specială, stabilită prin lege. Sub un ultim aspect, trebuie notat că, potrivit Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2008¹⁶, sumele datorate autorilor de către terțul poprit ca urmare a utilizării operelor lor nu sunt exceptate de la indisponibilizare.

Spre deosebire de regimul juridic de drept comun al popririi, care se înființează fără somație conform Codului de procedură civilă, tocmai pentru a beneficia de caracterul de surpriză al măsurii, regula prevăzută în procedura fiscală prin O.U.G. nr. 8/2014¹⁷ este cea a comunicării somației și a așteptării unui termen până la emiterea adresei de înființare a popririi. Aceeași regulă se regăsește și în actualul Cod, fiind însă extinsă; actualmente, poprirea bancară se poate

¹⁶ Aprobată prin Ordinul A.N.A.F. nr. 1754/2008, publicat în M. Of. nr. 864 din 22 decembrie 2008.

¹⁷ Publicată în M. Of. nr. 151 din 28 februarie 2014.

înființa numai după trecerea unui termen de 30 zile de la comunicarea somației, iar poprirea asupra terților popriți, neavând calitatea respectivă, se poate înființa după trecerea unui termen de 15 zile, cel prevăzut de art. 230 alin. (1) NCPF.

Poprirea se înființează prin emiterea unei adrese, revenind terților popriți obligația să înregistreze atât data, cât și ora primirii ei, astfel încât să fie evitate situațiile în care debitorului i-ar fi permis să efectueze o extragere înainte de înregistrarea adresei, cu complicitatea instituției financiar-bancare respective. În cazul popririi înființate anterior, ca măsură asigurătorie, nu va mai fi necesară comunicarea unei noi adrese, ci doar a unei copii certificate a titlului executoriu. În toate cazurile de mai sus este însă obligatorie înștiințarea debitorului. Această înștiințare trebuie să provină de la organul de executare, nefiind de admis practica organelor fiscale care consideră că acea înștiințare ar fi o obligație a terților popriți.

De la data primirii adresei de înființare a popririi, terțului poprit îi revine obligația să indisponibilizeze suma de bani datorată debitorului și să o vireze în contul indicat în adresa de înființare a popririi, de către organul de executare silită. În cazul bunurilor mobile corporale, terțul nu va consemna bunurile, fiind obligat doar să le indisponibilizeze și să înștiințeze organul de executare despre acest fapt. În cazul băncilor, acestea sunt obligate ca, în termen de 3 zile de la data primirii adresei de înființare a popririi, să consemneze sumele indisponibilizate în contul indicat, bineînțeles, în limita creanței fiscale menționate. Dacă asupra aceleiași sume au fost înființate mai multe popriri, pentru a se libera de obligația ce îi revine, terțul va trebui să procedeze la distribuirea sumelor, în mod direct, între creditori, potrivit prevederilor art. 258 NCPF. În caz contrar, pasivitatea sa va fi sancționată prin forma specială a „validării popririi” reglementată de art. 237.

În măsura în care fie terțul nu datorează sume debitorului, fie contul său a fost închis sau terțul nu are niciun raport juridic cu debitorul, acesta va trebui să înștiințeze organul de executare despre acest fapt, în termen de 5 zile de la data comunicării adresei de înființare a popririi. În cazul în care terțul nu răspunde deloc sau chiar furnizează informații false, el se supune sancțiunii „**validării popririi**”. Deși prevederile legale ale Codului de procedură fiscală, atât în forma anterioară, cât și în versiunea în vigoare în prezent, declară sentențios faptul că poprirea înființată în condițiile acestei reglementări nu este supusă validării, astfel cum vom arăta, procedura prevăzută de art. 237 nu este altceva decât o validare de poprire sub un alt nume.

Prin excepție, debitorii pot efectua **plăți pentru plata creanțelor salariale și a contribuțiilor aferente**, în măsura în care reprezentantul legal declară, pe propria răspundere, că debitorul nu are alte surse bănești. De asemenea, pot fi făcute plăți pentru plata accizelor la bugetul de stat, de către debitorii care dețin și fac dovada existenței unei autorizații de antrepozitar. În oglindă, cumpărătorii de produse accizabile pot plăti în numele antrepozitarilor autorizați accizele datorate, putând efectua în acest scop plăți din conturile asupra cărora a fost înființată poprirea. Totodată, vor putea fi realizate plăți de către cei care beneficiază de înlesniri de plată, pentru stingerea obligațiilor fiscale de care depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate. În acest caz, debitorii vor prezenta instituției de credit și o copie conformă cu originalul a actului prin care

le-a fost acordată înlesnirea respectivă. În ipoteza popririi asigurătorii, debitorii vor putea efectua plăți și pentru stingerea creanțelor fiscale datorate la bugetul administrat de organul care a instituit măsurile asigurătorii. Plățile făcute cu nerespectarea acestor prevederi legale vor fi lovite de nulitate.

În caz de suspendare sau încetare a executării silită, revine organului de executare silită sarcina de a efectua cu celeritate demersurile pentru a se dispune ridicarea popririi. În caz contrar, terțul poprit trebuie să procedeze conform prevederilor legale care îi impun indisponibilizarea sumelor datorate debitorilor, neavând un drept de opțiune sub acest aspect. Poprirea rămâne în ființă chiar dacă veniturile indisponibilizate inițial nu conduc la stingerea creanței, efectul întinzându-se asupra încasărilor viitoare până se stinge suma ce face obiectul adresei de înființare a popririi.

b. Executarea silită a bunurilor mobile. Ca regulă, orice bunuri mobile ale debitorului pot face obiect al unei urmăririi silită. Excepțiile de la această regulă¹⁸, cele enumerate de art. 238 alin. (2) al textului de lege, au fost instituite în considerarea unei preocupări a legiuitorului cu privire la necesitățile curente ale debitorului, fiind o expresie a caracterului umanitar al executării silită. Așadar, bunurile strict necesare traiului debitorului sunt, în mare măsură, exceptate, pentru a nu pune în pericol însăși existența acestuia, ca urmare a desfășurării unei proceduri de executare silită. Trebuie notat însă că bunurile ce fac parte dintr-un **patrimoniu de afecțiune**, fiind destinate exercitării unei activități pe care debitorul o desfășoară în calitate de profesionist, nu sunt exceptate și vor putea fi urmărite silit.

Din formularea neechivocă a art. 238 alin. (4) NCPF rezultă că regula în materia executării silită mobiliare este cea a sechestrării bunurilor, anterior valorificării lor și distribuirii sumelor astfel obținute. O astfel de regulă este logică, de vreme ce bunurile mobile sunt susceptibile de ascundere sau înstrăinare în condiții mult mai puțin restrictive decât cele din materia imobiliară. Bineînțeles, există și excepții de la această regulă: nu se sechestrează nici bunurile asupra cărora măsura a fost deja luată, însă ca măsură asigurătoare, și nici cele a căror valorificare nu ar acoperi decât cheltuielile de executare. Deși o astfel de apreciere la momentul sechestrării poate pune probleme și se poate dovedi arbitrară, regula este una rațională, din moment ce cheltuielile de executare au prioritate, față de orice alte sume, la distribuire.

Odată înființat sechestrul, acesta conferă creditorului bugetar un **drept de gaj** asupra bunului respectiv, în raport cu ceilalți creditori. Bineînțeles, din punct de vedere al **publicității garanției**, cei care și-ar fi înscris în prealabil un drept de gaj sau o ipotecă mobilă asupra bunului respectiv vor avea prioritate, conform principiului ce guvernează materia garanțiilor reale – *qui prior tempore, potior iure*. Ulterior înființării sechestrului, bunurile sunt indisponibilizate, iar orice acte de înstrăinare făcute fără acordul organului de executare silită vor fi lovite de nulitate absolută. Nerespectarea acestei reguli și eludarea acestor dispoziții ar putea conduce la atragerea

¹⁸ A se vedea, pentru o expunere sub aspectul bunurilor exceptate de la urmărirea silită mobilă, sub imperiul reglementării anterioare, B. Iacob, Urmărirea silită mobilă a creanțelor fiscale, în Curierul fiscal nr. 1/2010, p. 46-48.

răspunderii celui ce se face vinovat (formularea utilizată de legiuitor – „cel în culpă” – este înșelătoare, întrucât pare să evoce noțiunea de „culpă” pentru fapte care se pot comite numai cu intenție directă calificată prin scop). Fapta este incrimată ca infracțiunea de **sustragere de sub sechestru**, în art. 261 NCP.

În vederea valorificării, organul de executare este obligat să cerceteze bunurile sechestrate, să identifice starea acestora, iar în cazul în care sunt identificate degradări sau bunurile nu se găsesc la locul indicat în procesul-verbal de sechestru, se va întocmi un **proces-verbal de constatare**, care ar putea servi drept mijloc de probă într-un eventual proces penal având ca obiect sancționarea unei fapte de sustragere de sub sechestru. De altfel, conform prevederilor alineatului final, organul de executare silită este obligat să sesizeze eventuale fapte penale organelor de cercetare competente și să încheie și să înainteze proces-verbal cu privire la aspectele constatate. În acord cu regulile din art. 227 alin. (2) și (3) NCPF, organul de executare va trece la sechestrarea bunurilor din următoarea categorie doar dacă valorificarea celor din categoria precedentă nu este posibilă. Așadar, prin alin. (4) al textului de mai sus, se precizează că, numai cu ocazia verificărilor făcute în vederea valorificării, se va putea constata că bunurile sechestrate nu sunt suficiente pentru acoperirea creanței și se va trece la – atenție! – identificarea altor bunuri. Textul de lege este clar în sensul că se vor face demersuri doar pentru identificarea și urmărirea altor bunuri, nu și pentru sechestrarea lor de îndată.

c. Executarea silită a bunurilor imobile. Executarea silită se întinde, de principiu, asupra tuturor imobilelor debitorului, iar în cazul **partajului** se va realiza în raport de bunurile atribuite sau se va transfera asupra **sultei** acordate. De asemenea, urmărirea silită asupra imobilului cuprinde și toate accesoriile acestuia, astfel cum sunt acestea definite de reglementarea civilă, trimiterea fiind făcută nu doar la prevederile art. 537 și 538 C.civ., care definesc bunurile imobile *per se*, ci și la cele ale art. 546, care stabilesc relația dintre bunurile principale și cele accesorii, conform destinației lor. Executarea nu poate privi spațiul minim destinat locuirii de către debitor și familia sa, cu excepția situației în care executarea se desfășoară pentru stingerea unei creanțe derivând din săvârșirea faptelor penale. Bineînțeles, pentru a fi aplicabilă excepția de mai sus, este necesar să existe o hotărâre penală definitivă, prin care să se constate săvârșirea unei infracțiuni, chiar dacă latura civilă nu a fost soluționată în cadrul procesului penal.

În măsura în care imobilele sunt sechestrate anterior valorificării, vor fi pe deplin aplicabile dispozițiile ce reglementează efectul indisponibilizării bunurilor mobile, cele referitoare la conținutul procesului-verbal de sechestru și la comunicarea unui exemplar către debitor și custode, precum și cele privitoare la substituirea bunurilor sechestrate. Este de remarcat faptul că și în materia urmării silite imobiliare este aplicabilă prevederea care acordă posibilitatea organului de executare să instituie sechestru odată cu comunicarea somației, dacă nu au fost luate măsuri asigurătorii anterior și se constată pericol de sustragere (substituirea imobilelor este o imposibilitate fizică).

Se ridică întrebarea dacă instituirea sechestrului este obligatorie înainte de valorificarea bunurilor imobile? Dacă în materia urmării silite mobiliare răspunsul este clar afirmativ, cu cele

două excepții de la art. 238 alin. (5) și (7) NCPF, acesta fiind justificat prin raportare la riscul înstrăinării sau ascunderii lor cu mai multă ușurință, în materia executării imobiliare, lucrurile nu stau deloc așa de simplu. Sub un prim aspect, din economia reglementării rezultă că răspunsul ar trebui să fie unul afirmativ, de vreme ce textul nu distinge, nu prevede excepții și nu tratează decât ipoteza sechestrării. Mai mult, art. 247 alin. (1) și art. 249 NCPF par a conduce la aceeași concluzie. Sub un al doilea aspect, avantajele sechestrării sunt evidente, din moment ce sechestrul legal aplicat conferă un **drept de ipotecă legală** în favoarea organului fiscal.

VI. Închiderea procedurii de executare silită

Potrivit dispozițiilor legale, executarea silită desfășurată conform Codului de procedură fiscală încetează dacă s-a realizat integral creanța, înțelegându-se prin aceasta toate accesoriile creanței, precum și cheltuielile de executare și alte sume stabilite în sarcina debitorului, dacă a fost desființat titlul executoriu sau în alte cazuri prevăzute de lege.

Având în vedere că prima ipoteză – stingerea creanței – nu comportă precizări suplimentare, vom analiza în cele ce urmează situațiile subsecvente.

Se observă că legiuitorul realizează din nou o confuzie între noțiunile de „titlu executoriu” și „titlu de creanță”, întrucât nu desființarea titlului executoriu ca tipizat în care se înscriu toate creanțele debitorului, cu precizarea cuantumului și a titlurilor de creanță, este cea care atrage încetarea executării silite. În realitate, numai desființarea titlului de creanță, ca urmare a admiterii unei contestații administrative sau a acțiunii în anulare (în fond sau în calea de atac), atrage încetarea executării silite. În măsura în care se reușește „performanța” de a se emite un titlu executoriu – tipizat – care să încalce într-o asemenea măsură dispozițiile legale încât să fie declarat nul de instanța de executare (deși este greu de întâlnit o astfel de situație, dat fiind că titlul executoriu este valabil chiar și fără semnătură și ștampilă și prezintă telegrafic creanța și cuantumul ei), rezultatul ar trebui să fie cel opus. Așadar, dacă titlul de creanță nu este desființat, ci doar titlul executoriu – pe motive procedurale –, executarea nicidecum nu trebuie să înceteze, ci organul fiscal trebuie să o reia prin emiterea unui titlu executoriu valabil, întrucât desfășurarea executării silite este o obligație.

În ceea ce privește sintagma „alte cazuri prevăzute de lege”, aceasta acoperă ipoteza amnistiei fiscale intervenite după declanșarea procedurii executării silite. Poate cel mai bun exemplu pentru a ilustra aplicarea acestei ultime variante este cea a anulării obligațiilor fiscale accesorii, urmare a aplicării prevederilor O.U.G. nr. 44/2015, intervenită ulterior începerii executării silite pentru recuperarea acestor sume.

Este adevărat că suspendarea executării silite ar trebui să se producă în temeiul prevederilor art. 3 alin. (5) din O.M.F.P. nr. 3831/2015, însă, odată cu anularea obligațiilor fiscale accesorii – bineînțeles presupunând că acestea erau singurele creanțe ce făceau obiectul executării silite –, trebuie să se dispună și încetarea executării silite. Or, reglementarea facilităților fiscale din

Ordonanță nu presupune anularea titlurilor de creanță, astfel încât singurul caz de încetare a executării silită, incident într-o asemenea ipoteză, este cel de la art. 234 alin. (1) lit. c) NCPF.

3. Ridicarea măsurilor de executare. Poprirea înființată se ridică prin decizie a organului de executare silită, emisă în termen de 2 zile de la realizarea creanței, nerespectarea termenului conducând la atragerea răspunderii civile, disciplinare sau penale a funcționarului responsabil.

Totodată, în măsura în care anumite sume au fost deja poprite de către organul de executare sau s-au stins prin plată, sechestrele înființate asupra unor bunuri cu o valoare mai mică decât aceste creanțe se ridică în același termen de 2 zile.

Poprirea se sistează parțial, inclusiv în situația în care prin poprire au fost deja indisponibilizate toate sumele necesare stingerii creanțelor, iar debitorul are în conturi o sumă mai mare decât cea afectată stingerii lor. În acest caz, poprirea se sistează până la concurența sumei necesare acoperirii creanțelor ce fac obiectul executării silită. Așadar, este nelegal procedeul prin care, constatând că debitorul are în cont o sumă mai mare decât cea din titlul executoriu, organele de executare mențin poprirea în raport de alte titluri executorii apărute pe parcurs, eventual emise chiar după înființarea popririi inițiale.

Nu în ultimul rând, poprirea se ridică și dacă a rămas fără obiect. Credem că rămânerea fără obiect a popririi nu trebuie confundată nici cu stingerea integrală a creanței, care semnifică rămânerea fără obiect a executării, și nici cu inexistența fondurilor în contul respectiv, întrucât există totdeauna posibilitatea ca acel cont să fie alimentat în viitor cu sume de bani. Rămânerea fără obiect se produce în cazul în care contul urmează a fi închis (fiind evident lipsit de lichidități, însă conform regulilor instituției financiar-bancare trebuind a fi desființat), sens în care este nevoie de o adresă de ridicare a popririi anterior finalizării acestei operațiuni.

VII. Contestația la executarea silită

Asemănător celor observate în doctrina aferentă vechiului Cod de procedură fiscală¹⁹, trebuie să reținem că art. 260 alin. (1) și (3) NCPF consacră trei forme ale contestației la executare, separate prin obiectul lor. Astfel, vom avea:

- contestația formulată împotriva unui act de executare;
- contestația formulată pentru a sancționa și depăși refuzul efectuării unui act de executare;
- contestația formulată împotriva titlului executoriu.

a. Contestația la executare propriu-zisă. Prima formă a contestației are în vedere situația clasică în care debitorul este vătămat printr-un act de executare propriu-zis, și nu prin

¹⁹ D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Ed. Rosetti, București, 2005, p. 409.

executarea silită în ansamblul său, sens în care îi este recunoscut dreptul de a formula contestație împotriva acestuia. În măsura în care, fără a fi formulat contestație împotriva titlului executoriu sau împotriva executării silită înseși, debitorul aduce critici într-o contestație la executare împotriva unui act de executare subsecvent, ar urma ca instanța să recalifice contestația și să o respingă ca tardiv introdusă. Bineînțeles, trebuie nuanțat, întrucât, chiar și atunci când debitorul critică, cu nerespectarea termenului, executarea silită înseși, de cele mai multe ori sunt aduse și argumente ce privesc exclusiv actul de executare contestat. Într-o astfel de situație, aceste argumente trebuie să conducă la soluționarea pe fond a contestației, ca o contestație la executare propriu-zisă, urmând ca pentru celelalte motive să fie admisă, conform celor de mai sus, excepția tardivității.

b. Contestația împotriva refuzului de a efectua un act de executare. Cea de-a doua formă a contestației este una mai puțin întâlnită, respectiv cea a contestației formulate nu împotriva unui act de executare, ci în raport de refuzul sau omisiunea organului de executare de a efectua un act de executare. Așa cum s-a observat și în doctrina anterioară, această formă de contestație ar putea fi întâlnită în cazul creditorilor urmăritori sau intervenienți, care participă la procedură alături de organul fiscal și ar putea, așadar, justifica un interes propriu pentru a cere efectuarea, cu celeritate, a unui act pe care organul de executare silită nu l-a întocmit.

De asemenea, doctrina²⁰ a reliefat, cu titlu exemplificativ, situația în care interesul aparține debitorului, în materia evaluării bunurilor înainte de valorificare, ipoteză pe care o găsim cu atât mai aplicabilă cu cât în actuala reglementare debitorul poate propune expertul ce va fi desemnat. Probabil aplicarea cea mai largă a acestui text se regăsește în ipoteza omisiunii organelor de executare silită de a înceta executarea și de a ridica măsurile care îl prejudiciază pe debitor (popriri, sechestru etc.). Deși, așa cum arătam *supra*, este paradoxal că în acest caz actul de executare este unul făcut în sensul încetării executării, acest lucru nu ar trebui să afecteze totuși posibilitatea recunoscută de lege de a formula contestație într-o astfel de ipoteză. Cu toate acestea, cel mai eficient și uzitat mijloc în această ipoteză este formularea unor adrese prin care organul de executare silită este înștiințat de faptul că această conduită îmbracă și forma ilicitului penal.

c. Contestația împotriva titlului executoriu. Cea de-a treia formă a contestației la executare este **contestația la titlu**, pe care, similar atât prevederilor art. 172 din reglementarea anterioară, dar și celor din art. 399 din vechiul Cod de procedură civilă sau art. 711 din actualul Cod de procedură civilă, o condiționează de inexistența unei căi speciale de contestare împotriva aceluși titlu.

Se remarcă din nou caracterul impropriu al terminologiei utilizate de legiuitor, care confundă încă o dată noțiunile de „titlu executoriu” și „titlu de creanță”. Trebuie să reținem că textul se referă la titlu de creanță, iar nu la titlul executoriu, în sensul de formular tipizat emis de organele fiscale și la care face referire art. 226 alin. (1) NCPF. Evident că și titlul executoriu,

²⁰ *Ibidem*, p. 410.

emis sub formă tipizată și printr-un centru de imprimare masivă, poate face obiectul contestației, dar nu în sensul mai sus arătat, pentru că, prin ipoteză, este absurd să examinăm dacă acesta este o hotărâre judecătorească sau dacă legea prevede o cale separată pentru contestarea sa.

Așadar, dispozițiile legale prevăd că titlul de creanță poate face obiectul contestației la executare, în măsura în care nu este o hotărâre judecătorească sau legea nu prevede pentru contestarea sa o cale specială.

Referirea la hotărârea judecătorească este oarecum redundantă, de vreme ce, pe de o parte, autoritatea de lucru judecat a acesteia nu ar mai putea fi contrazisă pe o astfel de cale ocolită, iar, pe de altă parte, hotărârea în sine este un act supus unor căi speciale de contestare – căile de atac.

Dacă acestea nu mai pot fi exercitate, acest fapt nu înseamnă că ele nu erau puse de lege la îndemâna contestatorului. În concluzie, o simplă referire la imposibilitatea exercitării unei contestații la executare împotriva titlului de creanță, dacă legea prevede o cale specială pentru contestarea sa, ar trebui să fie suficientă și acoperitoare.

Revenind, vom observa că pentru aproape toate titlurile de creanță fiscală legea prevede o procedură specială de contestare – cea reglementată de regulă în Titlul VIII, și anume cea a contenciosului fiscal. În cazul în care este vorba despre alte creanțe decât cele fiscale, și anume creanțele bugetare nefiscale, vom observa că și acestea beneficiază, ca regulă, de o procedură de contestare reglementată distinct de legea care le reglementează.

Acesta va fi cazul **creanțelor bugetare** derivând din finanțarea nerambursabilă acordată din fonduri ale Uniunii Europene, care beneficiază de o procedură foarte similară celei din Codul de procedură fiscală și care se regăsește în O.U.G. nr. 66/2011²¹. Același lucru îl vom constata și cu privire la **amenzile contravenționale**, întrucât titlul de creanță va fi contestat pe calea plângerii contravenționale, cale specială prevăzută de O.G. nr. 2/2001²².

Amenzile aplicate de Consiliul Concurenței și măsurile de recuperare a ajutorului de stat se vor contesta, de asemenea, pe calea contenciosului administrativ, conform prevederilor O.U.G. nr. 77/2014²³ sau ale Legii nr. 21/1996 a concurenței, republicată²⁴.

Într-adevăr, este dificil să identificăm un titlu de creanță care să nu fie supus unei proceduri speciale de contestare și care, în consecință, ar putea face obiectul contestației la executare.

Ordonanța procurorului prin care a fost aplicată o amendă judiciară în faza urmăririi penale și care era supusă sub imperiul reglementării anterioare numai contestării la procurorul ierarhic superior, conform art. 278 din vechiul Cod de procedură penală, ridică anumite probleme. S-a

²¹ Publicată în M. Of. nr. 461 din 30 iunie 2011.

²² Publicată în M. Of. nr. 410 din 25 iulie 2001.

²³ Publicată în M. Of. nr. 893 din 9 decembrie 2014.

²⁴ Republicată în M. Of. nr. 240 din 3 aprilie 2014.

argumentat că, din moment ce calea de atac specială, prevăzută de lege, nu îndeplinea condițiile unui recurs efectiv în înțelesul Convenției Europene a Drepturilor Omului, fiind dedusă spre soluționare nu unui magistrat imparțial, ci procurorului ierarhic superior, în acest caz s-ar putea pune problema contestării acestui titlu de creanță, pe calea contestației la executare din Codul de procedură fiscală. Indiferent dacă această problemă era una reală, ea a devenit irelevantă, din moment ce prin noul Cod de procedură penală a fost reglementată soluția conform căreia ordonanța procurorului prin care este aplicată o amendă în cursul urmăririi penale unuia dintre participanți este supusă contestației în fața judecătorului de drepturi și libertăți.

Un exemplu de actualitate, care poate aduce în discuție o altă problemă în materia titlurilor de creanță ce nu beneficiază de o procedură specială de contestare în reglementarea națională, este cel al Deciziilor emise de Comisia Europeană, prin care se constată existența și acordarea unui **ajutor de stat**. Într-o tehnică legislativă complet improprie și deficitară fundamental din perspectiva compatibilității sale cu prevederile TFUE, legiuitorul a stabilit, prin art. 32¹ din O.U.G. nr. 77/2014, introdus prin Legea nr. 20/2015²⁵, faptul că aceste decizii sunt titluri executorii pentru recuperarea acestor sume.

În absența unui act administrativ emis de autoritățile române, transferul Deciziilor Comisiei Europene ca titluri executorii în legislația națională lasă acest veritabil titlu de creanță, pe baza căruia se va începe o procedură execuțională conform Codului de procedură fiscală, fără o cale de contestare la dispoziția părții vătămate prin emiterea sa. Dacă vom avea însă în vedere că dreptul Uniunii Europene face parte din dreptul național, teoria monismului fiind cea care reglementează această relație, vom reține totuși că aceasta este o falsă problemă, de vreme ce calea specială, și anume acțiunea în anulare prevăzută de art. 263 TFUE există și este la îndemâna debitorului.

Distinct de faptul că urmarea acestei căi se poate dovedi excesiv de oneroasă pentru cel care ar trebui să o urmeze, trebuie totuși să reținem că nu vor putea fi aduse critici privind titlul de creanță – Decizie a Comisiei Europene în ipoteza analizată – în cadrul contestației la executare, rămânând pe deplin aplicabile prevederile art. 260 alin. (3) NCPF.

d. Alte forme ale contestației, nereglementate de Codul de procedură fiscală. Așa cum a fost notat și în literatura de specialitate aferentă Codului anterior²⁶, nu sunt reglementate contestația privind lămurirea înțelesului, întinderii și aplicării titlului executoriu și nici contestația împotriva executării silite înseși.

Dacă în privința primei forme suntem de acord cu cele reținute în doctrina citată, conform căroră aceasta poate fi formulată, dacă avem în vedere completarea Codului de procedură

²⁵ Publicată în M. Of. nr. 160 din 6 martie 2015.

²⁶ D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Ed. Rosetti, București, 2005, p. 410.

fiscală cu cel de procedură civilă, acolo unde primul nu dispune, cea de-a doua formă a contestației implică totuși câteva precizări.

Cu certitudine, contestația împotriva executării silite înseși poate fi formulată de către debitor, atunci când creanța a fost pusă în executare deși nu era exigibilă, în cazul în care instanța de contencios administrativ a dispus deja suspendarea în condițiile art. 14 sau 15 din Legea nr. 554/2004²⁷ sau în alte asemenea situații.

O contestație împotriva executării silite înseși este și cea care ar urma să fie formulată în cazul în care titlul de creanță nu a fost comunicat contribuabilului și, ca atare, nu poate produce efecte juridice față de acesta, cu mențiunea că, și în ipoteza punerii la dispoziție a titlului de creanță în cursul judecării contestației, nu vor putea fi aduse critici acestui act decât pe calea contenciosului fiscal reglementat prin Titlul VIII.

Competența de soluționare a contestației la executare revine instanței de executare și va fi determinată potrivit regulilor din dreptul comun²⁸. Urmare excepției de neconstituționalitate admise în privința dispozițiilor art. 650 C.proc. civ.²⁹, care a condus la modificarea acestui text prin Legea nr. 138/2015, prevederile actualului art. 651 C.proc.civ. stabilesc faptul că instanța de executare este judecătoria de la sediul sau domiciliul debitorului. Evident, dacă sediul sau domiciliul debitorului nu se află în țară, competența va reveni judecătoriei de la sediul creditorului, iar ipoteza finală a art. 651 alin. (1) C.proc.civ. nu își va găsi aplicare, de vreme ce, în cazul executării silite fiscale, sediul creditorului va fi întotdeauna pe teritoriul României.

Trebuie menționat de asemenea că, potrivit regulilor din art. 714 alin. (2) C.proc. civ., vom reține că, dacă are loc o **executare imobiliară**, iar imobilul se află în circumscripția unei alte curți de apel decât instanța de executare silită determinată conform prevederilor art. 651, contestația va putea fi introdusă la instanța situării imobilului, aflându-ne, așadar, în ipoteza unui caz de competență teritorială alternativă.

Conform art. 261 NCPF, dacă, în privința contestației împotriva unui act de executare propriu-zis, regula este cea a termenului de 15 zile care curge de la data la care contestatorul a luat cunoștință de acesta, pentru contestația împotriva titlului de creanță sau a contestației împotriva executării silite înseși, acest termen va curge fie de la comunicarea somației, fie de la data la care contestatorul a luat cunoștință de primul act de executare îndreptat împotriva sa.

²⁷ M. Of. nr. 1154 din 7 decembrie 2004.

²⁸ În același sens urmând a fi interpretat, în contextul noilor reglementări, și cele reținute de Înalta Curte de Casație și Justiție, în Decizia nr. XIV/2007 pronunțată pentru soluționarea recursului în interesul legii, publicată în M. Of. nr. 733 din 30 octombrie 2007.

²⁹ Decizia nr. 348/2014 a Curții Constituționale, publicată în M. Of. nr. 529 din 16 iulie 2014.

În cazul refuzului de a efectua un act de executare, termenul de 15 zile va curge de la data la care contestatorul ia cunoștință de refuzul organului de executare de a îndeplini respectivul act.

Finalmente, termenul de contestare împotriva eliberării sau distribuirii sumelor obținute prin executare silită are aceeași durată, însă curge de la data la care partea interesată a luat la cunoștință de eliberarea sau distribuirea pe care le contestă.

Deși dispozițiile art. 260 NCPF nu prevăd expres contestația privind lămurirea titlului executoriu și nici pe cea împotriva executării silite înseși, printre soluțiile posibile identificăm și soluțiile specifice acestor două forme de contestație, fapt ce susține cele afirmate mai sus, conform cărora și aceste căi pot fi exercitate.

Dintre soluțiile enumerate în cel de-al doilea alineat, trebuie remarcată cea a **îndreptării actului de executare**, o soluție ce ar putea părea la prima vedere inedită. În realitate, ea se va aplica în cazul în care este posibilă îndreptarea actului, în mod nemijlocit, de către instanță. Spre exemplu, în cazul realizării unei estimări vădit disproporționate a bunului sechestrat, în sensul subevaluării sale, ar exista, teoretic, posibilitatea admiterii contestației și a îndreptării procesului-verbal de sechestr, prin indicarea unei estimări corecte, în linie cu valoarea de impozitare a bunului.

Odată cu admiterea contestației la executare, potrivit prevederilor legale, instanța poate dispune **întoarcerea executării și restituirea sumelor de bani poprite nelegal**, fără a fi necesară urmarea unei proceduri administrative de restituire a sumelor. Bineînțeles, aceasta se va întâmpla numai în condițiile respectării principiului disponibilității; debitorul va trebui să formuleze și să timbreze un capăt de cerere prin care să solicite acest lucru, nefiind de admis ca instanța să dispună în acest sens, din oficiu. Așadar, subsecvent anulării actelor de executare contestate, se va putea dispune întoarcerea executării de către instanța sesizată cu un capăt de cerere în acest sens. Bineînțeles, nu va exista nicio problemă de interpretare dacă o cerere privind întoarcerea executării ar fi formulată ulterior admiterii contestației la executare, pe cale separată.