

# **COD PROCEDURĂ FISCALĂ**

**Suspendarea executării silite în cazul depunerii unei scrisori de garanție bancară VS Suspendarea executării actului administrativ fiscal**

## **SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE**

**Text relevant:** CPF: noul art. 148<sup>1</sup> - Suspendarea executării silite în cazul depunerii unei scrisori de garanție bancară, introdus prin OG nr. 16/2012 și modificat ulterior prin OG nr. 8/2013

**Obiect:** o situație de neîncepere sau suspendare a executării silite a obligațiilor individualizate într-un act administrativ fiscal contestat, dacă contribuabilul depune o scrisoare de garanție bancară la nivelul obligațiilor fiscale contestate

**Scop:** reglementarea unei situații alternative de suspendare a executării unui act administrativ fiscal contestat, pe lângă cea reglementată la art. 215 CPF referitoare la posibilitatea de solicitare a suspendării executării la o instanță judecătorească în procedura contenciosului administrativ (Legea nr. 554/2004)

# SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE

## *Actul administrativ fiscal și beneficiul execuției prealabile*

- actele administrative fiscale, ca specie a actelor administrative, sunt acte executabile, chiar dacă împotriva lor s-a formulat o contestație
- ca urmare, în lipsa unor dispoziții legale speciale, AAF se impun unilateral fără ca o eventuală contestație să aibă efect suspensiv de executare
- având această forță juridică, executarea actelor administrative fiscale are loc, de regulă, de bună voie de către contribuabilii cărora li se adresează. Atunci când executarea de bună voie nu se realizează, organul fiscal poate trece la executarea silită, adică la obligarea contribuabililor de a avea conduita prescrisă. Aceasta însă se face ca soluție extremă și numai în condițiile prevăzute de lege.

# SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE

## *Suspendarea executării actului administrativ fiscal și efectele acestei suspendări*

- beneficiul executării prealabile este înfrânt de instituția juridică a suspendării executării actului administrativ
- se realizează prin decizie emisă de către o instanță judecătorească, la cererea justificată a contribuabilului contestator
- este o procedură judiciară care se desfășoară la nivelul instanței de contencios administrativ
- este reglementată de Legea nr. 554/2004 (art. 14 și 15)
- Codul de procedură impune însă ca și condiție de admitere a unei cereri de suspendare, depunerea unei cauțiuni de 20% din cuantumul sumei contestate sau de până la 2.000 lei în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani (art. 215 alin. 2)

## **SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE**

### ***Suspendarea executării actului administrativ fiscal și efectele acestei suspendări – efecte:***

- suspendarea executării silită. În cazul în care executarea silită nu a început la data la care a intervenit suspendarea, executarea silită nici nu va începe;
- suspendarea stingerii, prin plată sau compensare, a respectivelor creanțe fiscale (prin suspendarea executării, organul fiscal nu mai poate pretinde executarea obligației după împlinirea termenului legal de plată). Este vorba de o amânare virtuală și nu cu titlu definitiv, atâta timp cât la încetarea suspendării și în condițiile menținerii actului administrativ prin soluția instanței, accesoriile se datorează inclusiv pe perioada suspendării;
- suspendarea calculului obligațiilor fiscale accesorii până la data când instanța pronunță soluția finală: admiterea sau respingerea acțiunii;
- neînscrierea, în Certificatul de atestare fiscală, a sumelor reprezentând creanțe fiscale stabilite prin acte administrative fiscale, a căror executare este suspendată în condițiile art. 14 și 15 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004

## **SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE**

*Suspendarea executării actului administrativ fiscal și efectele acestei suspendări – efectele suspendării executării silite:*

- actele de executare efectuate anterior, precum și orice alte măsuri de executare, inclusiv cele de indisponibilizare a bunurilor, veniturilor ori sumelor din conturile bancare, rămân în ființă (art. 148 alin 2<sup>2</sup> CPF);
- suspendarea executării silite prin poprire bancară are ca efect încetarea indisponibilizării sumelor viitoare provenite din încasările zilnice în conturile în lei și în valută (art. 148 alin 2<sup>3</sup> CPF);
- oprirea temporară a activității organelor de executare silită. Ca urmare, nici un organ de executare silită nu va putea face niciun act legal de executare în cauza în care a intervenit o suspendare. Orice act îndeplinit pe durata suspendării este lovit de nulitate (doctrina);
- în situația în care cauza care a determinat suspendarea executării silite a dispărut, procedura executării silite își reia cursul de la momentul la care a rămas la apariția cauzei de suspendare (doctrina);
- toate actele efectuate în cadrul procedurii execuționale rămân valabile întrucât procedura executării silite nu este închisă, fiind doar oprită temporar pe durata suspendării (doctrina).

## SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE

*Suspendarea executării silite prin scrisoare de garanție bancară și efectele acestei suspendări anterior intrării în vigoare a OG nr. 8/2013 - caracteristici:*

- procedura este una administrativă și nu judiciară;
- este inițiată de contribuabil prin depunerea, la organul fiscal, a unei scrisori de garanție bancară (se impune ca scrisoarea de garanție bancară să fie însoțită și de o adresă/cerere a contribuabilului, în care acesta să precizeze scopul depunerii scrisorii de garanție precum și creanțele fiscale afectate de suspendare; este utilă și depunerea unei copii a contestației înregistrată, precum și o copie a actului administrativ atacat (demersurile sunt efectuate, de regulă, la organe fiscale diferite);
- poate fi accesată doar în cazul contestării actului administrativ;
- suspendarea operează de drept, la data depunerii scrisorii de garanție;
- operând în puterea legii, organul fiscal va trebui să țină cont de efectele suspendării executării silite dar și de cele expres prevăzute de lege ca fiind aplicabile în procedură;
- la încetarea suspendării, dacă creanța nu s-a stins și nu a intervenit un nou caz de suspendare a executării actului administrativ fiscal în condițiile Legii 554/2006 sau suspendarea executării silite în condițiile art. 148<sup>1</sup> CPF, organul fiscal poate efectua sau poate continua, după caz, executarea silită (sub rezerva că litigiul nu s-a încheiat).

## SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE

*Suspendarea executării silită prin scrisoare de garanție bancară și efectele acestei suspendări anterior intrării în vigoare a OG nr. 8/2013 - efecte:*

- acțiunea de executare silită se oprește la ultimul act îndeplinit până la momentul la care a intervenit suspendarea, prin prezentarea scrisorii de garanție bancară. În situația în care executarea silită nu a fost începută, aceasta nu va mai începe;
- creanțele fiscale pentru care s-a suspendat executarea silită se puteau, în principiu, stinge prin plată sau compensare, chiar dacă contribuabilul nu urmărea acest lucru prin plata sa. Aceasta deoarece suspendarea executării silită vizează doar actele de executare – care sunt înghețate prin suspendare – fără a afecta starea creanței care rămâne executabilă;
- acest efect, era de natură a lipsi de efecte scrisoarea de garanție bancară fiind aplicabile regulile de stingere prevăzute de CPF;
- stingerea obligației din decizia de impunere contestată pentru care executarea silită nu a început sau s-a suspendat prin depunerea scrisorii de garanție, atrăgea începerea executării silită pentru obligațiile fiscale curente;
- pentru creanțele fiscale principale contestate și pentru care a fost depusă scrisoare de garanție la organul fiscal, se calculau, atâta timp cât erau nestinse, obligații fiscale accesorii;
- creanțele fiscale stabilite prin acte administrative fiscale contestate, a căror executare silită era suspendată în condițiile art. 148<sup>1</sup>, se cuprindeau în Certificatul de atestare fiscală (erau creanțe fiscale exigibile dar nestinse sau, altfel spus, creanțe fiscale restante).



## SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE

### *Suspendarea executării silită prin scrisoare de garanție bancară și efectele acestei suspendări după intrarea în vigoare a OG nr. 8/2013*

- acțiunea de executare silită se oprește la ultimul act îndeplinit până la momentul la care a intervenit suspendarea, prin prezentarea scrisorii de garanție bancară. În situația în care executarea silită nu a fost începută, aceasta nu va mai începe;
- creanțele fiscale pentru care s-a suspendat executarea silită nu se sting prin plata dispusă de contribuabil sau prin compensare, cu excepția cazului în care, în condițiile legii, contribuabilul optează pentru stingerea lor - alin. (3<sup>2</sup>) al art. 115
- pentru creanțele fiscale afectate de suspendare potrivit art. 148<sup>1</sup>, nu se calculează accesorii (consecința regulii privitoare la exceptarea de la stingere; dacă prin exceptare înțelegem invalidarea, pe perioada suspendării, a pretenției organului fiscal de executare a actului administrativ, în această perioadă nu se pot pretinde nici accesoriile - principiul *accessorium sequitur principale*);
- cu toate acestea, creanțele stabilite prin acte administrative fiscale contestate, a căror executare silită este suspendată în condițiile art. 148<sup>1</sup>, se cuprind în CAF, în considerarea faptului că, în lipsa unei prevederi exprese ref exigibilitate, creanțele înscrise într-un act administrativ fiscal pentru care se suspendă executarea silită prin scrisoare de garanție, sunt creanțe fiscale restante care implică înscrierea lor în CAF.

## SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE

*Aspecte procedurale privind suspendarea executării silite prin scrisoare de garanție bancară-conduita pe care organul fiscal trebuie să o adopte atunci când apare soluția contestației*

- respingerea contestației. În acest caz organul fiscal execută scrisoarea de garanție în ultima zi de valabilitate a acesteia însă numai dacă până la acea dată obligația nu a fost achitată și nu intervine un alt act de suspendare a executării obligației (o altă scrisoare de garanție sau o decizie a unei instanțe de contencios administrativ de admitere a cererii de suspendare depusă de contribuabil potrivit Legii nr. 554/2004);
- admiterea contestației sau obținerea unei hotărâri executorii de suspendare a executării actului administrativ fiscal potrivit Legii nr. 554/2004. În acest caz, scrisoarea de garanție rămâne fără obiect;
- de precizat că scrisoarea de garanție rămâne fără obiect și în situația în care, deși suspendarea este în ființă, contribuabilul optează pentru plata obligațiilor afectate de suspendare în condițiile art. 115 alin. (3<sup>2</sup>) CPF. Aceasta deoarece prin stingerea creanței, dispare cauza suspendării, indiferent dacă este vorba de suspendarea executării actului administrativ sau suspendarea executării silite.
- legiuitorul a statuat faptul ca valabilitatea scrisorii de garanție bancară trebuie să fie de minimum 6 luni.

## SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE

### *Concluzii privind natura juridică a instituției suspendării executării silite în condițiile art. 148<sup>1</sup>-similitudinea efectelor*

- suspendarea executării silite, este un efect comun, chiar dacă în cazul suspendării executării actului administrativ vorbim de un efect al instituției juridice a suspendării executării actului administrativ fiscal iar în cel de-al doilea caz, al art. 148<sup>1</sup> de însăși instituția juridică a suspendării executării silite;
- în ambele cazuri o plată a contribuabilului nu va stinge creanțele individualizate în actele administrative contestate, mai puțin atunci când contribuabilul a optat pentru aceasta în condițiile art. 115 alin. (3<sup>2</sup>) C.PF. Acest lucru este valabil și în eventualitatea în care ar fi îndeplinite condițiile pentru a opera compensarea. În primul caz exceptarea de la stingere este un efect iar în cel de-al doilea caz este prevăzută expres de lege;
- fiind exceptate de la stingere și în considerarea principiului *accessorium sequitur principale*, pentru creanțele în cauză nu se calculează obligații fiscale accesorii pe toată durata suspendării, indiferent că vorbim de suspendarea executării actului administrativ fiscal sau de suspendarea executării silite.

## SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE

*Concluzii privind natura juridică a instituției suspendării executării silite în condițiile art. 148<sup>1</sup>-diferențe*

- ceea ce diferențiază cele două instituții sub aspectul efectelor, este înscrierea în certificatul de atestare fiscală. Dacă în primul caz creanțele fiscale individualizate în actul administrativ contestat și a cărui executare a fost suspendată de instanță nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală ca efect al suspendării, în cel de-al doilea caz, în lipsa unei prevederi exprese, creanțele fiscale individualizate în actul administrativ contestat și pentru care a intervenit suspendarea executării prin depunerea unei scrisori de garanție bancară vor fi înscrise în certificatul de atestare fiscală.

*Se poate așadar concluziona că instituția suspendării executării silite prin scrisoare de garanție bancară în condițiile art. 148<sup>1</sup> CPF este o formă ușor imperfectă a instituției suspendării executării actului administrativ fiscal.*

# SUSPENDAREA EXECUTĂRII PRIN SCRISOARE DE GARANȚIE

## *Aspecte practice*

1. În practică s-a pus problema regimului scrisorii de garanție în situația în care contestația este respinsă în tot sau în parte pe perioada de valabilitate a scrisorii de garanție bancară.

Soluția rezultă, în opinia noastră, suficient de clar din textul de lege: organul fiscal va executa garanția numai în ultima zi de valabilitate a acesteia și numai dacă la momentul respectiv creanța nu a fost stinsă sau nu a intervenit o nouă situație de suspendare a executării actului administrativ fiscal în condițiile Legii 554/2006 sau suspendarea executării silite în condițiile art. 148<sup>1</sup> CPF. În niciun caz respingerea contestației nu duce, prin ea însăși, la executarea garanției. Aceasta întrucât creanța este afectată de suspendare. În plus, în aceste condiții, toate efectele celor două instituții juridice, așa cum au fost prezentate mai sus, sunt aplicabile.

2. În aceeași ipoteză în care s-a respins contestația, dacă contribuabilul depune o nouă scrisoare de garanție bancară până în ultima zi de valabilitate a primeia, organul fiscal execută garanția doar în ultima zi de valabilitate a celei de-a doua scrisori de garanție bancară și dacă, ca și în prima ipoteză, la momentul respectiv, creanța nu a fost stinsă sau nu a intervenit o nouă situație de suspendare a executării actului administrativ fiscal în condițiile Legii 554/2006 sau suspendarea executării silite în condițiile art. 148<sup>1</sup> CPF.