

**R O M Â N I A**  
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**  
**SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

**Decizia nr. 1725**

**Dosar nr. 7136/1/2011**

**Ședința publică de la 29 martie 2012**

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

**&&&**

La data de 20 martie 2012 s-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. S.A. .X. împotriva Sentinței civile nr. .X. din 13 iulie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de la 20 martie 2012, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 26 martie 2012 și, ulterior, la data de 29 martie 2012.

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

*1. Circumstanțele cauzei. Primul ciclu procesual*

Prin acțiunea formulată, reclamanta S.C. .X. S.A., în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a solicitat instanței anularea deciziei de impunere nr. X/21.01.2008 și a raportului de inspecție fiscală nr. .X./21.01.2008, astfel cum au fost modificate prin Decizia nr. .X./22.04.2008.

Prin aceeași cerere, reclamanta a mai solicitat anularea deciziei de impunere nr. .X./22.04.2008, reprezentând decizia emisă în urma

soluționării contestației formulată în baza dispozițiilor art. 205 C. pr. fiscală împotriva deciziei nr.X/21.01.2008.

Ulterior, reclamanta și-a precizat cererea, în sensul că solicită anularea deciziei nr. .X./22.04.2008 în ceea ce privește impozitul pe profit aferent exercițiului financiar al anului 2001 și accesoriile aferente, precum și a dispoziției de efectuare a unei noi verificări a aceluiași impozit și pentru aceeași perioadă, ținând cont de limitele impuse prin decizia nr. .X./22.04.2008.

Prin aceeași cerere precizatoare, reclamanta a solicitat anularea obligațiilor de plată stabilite prin decizia nr. .X./24.09.2008.

Prin întâmpinare, pârâta a invocat excepția lipsei de interes, arătând că reclamanta solicită anularea unor acte administrative care au fost desființate în procedura prealabilă.

Pârâta a mai invocat și excepția inadmisibilității în ce privește cererea de anulare a deciziei nr. .X./24.09.2008, cu motivarea că nu a fost urmată procedura prealabilă prevăzută de art. 7 din Legea nr. 554/2004 față de acest act administrativ și fiscal.

*1.1.Prin sentința civilă nr. .X. din 13 iulie 2010, Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins excepția lipsei de interes; a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.A., în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în ce privește anularea deciziei de impunere nr. X/21.01.2008, a raportului de inspecție fiscală nr. .X./2008 și a deciziei nr. .X./22.04.2008; a respins ca inadmisibil capătul de cerere privind anularea deciziei nr. .X./24.09.2008, pentru lipsa procedurii prealabile; a respins cererea expertului .X., privind majorarea onorariului de expert pentru lucrarea de specialitate efectuată.*

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta S.C. .X. S.A. .X., criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, arătând că a fost dată cu greșita aplicare a legii.

*1.2.Prin Decizia nr. 3049 din 26 mai 2011, Înalta Curte de Casație și Justiție a respins ca nefondat recursul declarat de S.C. .X. S.A. .X. împotriva Sentinței civile nr. .X. din 13 iulie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.*

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de recurs a reținut, în esență, că din probatoriile administrate a rezultat că

reclamanta a diminuat baza impozabilă pentru anul 2001 cu suma de .X. RON, înregistrând greșit penalitățile calculate pentru neachitarea în termenele contractuale a facturilor de energie electrică într-un cont extrabilanțier, iar la finele anului 2001 recurenta nu a contabilizat la venituri aceste penalități.

S-a mai arătat în considerentele hotărârii atacate că perioada supusă controlului exercitat de către organele fiscale intră sub incidența OMFP nr. 94/2001, ordin care prevedea în Secțiunea a 5-a la pct.5.5. că unul dintre principiile care guvernează activitatea de evidență contabilă este acela al independenței exercițiului financiar, astfel că trebuiau luate în considerare toate veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.

A mai reținut instanța de recurs că reclamanta S.C. .X. S.A. .X. avea obligația, conform Regulamentului nr. 704/1993 de aplicare a Legii nr. 82/1991, de a înregistra *ca venituri* penalitățile pentru neachitarea în termen a facturilor de energie electrică, necondiționat de încasare, iar, pentru faptul că nu s-a procedat astfel, recurenta-reclamantă a diminuat baza veniturilor impozabile cu suma de .X. lei.

Instanța de recurs a constatat că penalitățile înregistrate de reclamantă nu constituie venituri financiare și nici venituri excepționale din operațiuni de capital și deci nu se înscriu în excepțiile de la regula contabilității de angajament, astfel că în mod corect au fost înlăturate concluziile expertului, întrucât s-a mers pe înregistrarea în contul extrabilanțier, acest procedeu de înregistrare contabilă fiind nelegal.

## *2. Contestația în anulare și efectele acesteia*

Împotriva acestei decizii a formulat contestație în anulare S.C. .X. S.A. .X..

În motivarea contestației în anulare, contestatoarea a arătat, în esență, faptul că instanța de control judiciar, respingând recursul, a omis să analizeze și să se pronunțe asupra unuia dintre motivele de recurs formulate, referitor la implicațiile H.G. nr. 1342/2001 asupra situației de fapt și nici nu a analizat, ca efect al divizării S.C. .X. S.A., faptul că debitori ai obligațiunii de plată neîndeplinită la nivelul anului 2001 de către aceasta au devenit societățile de distribuție înființate în baza hotărârii de guvern amintită, care au preluat

drepturile și obligațiile contestatoarei, ca și întreg soldul contului de penalități neîncasate, existent la nivelul anului 2001.

S-a mai arătat în motivarea contestației faptul că instanța de recurs a ignorat că debitorul obligației de plată neîndeplinită de S.C. .X. S.A. nu este această societate comercială, ci filialele de distribuție a energiei electrice care au preluat, în baza H.G. nr. 1342/2001, prin divizare, activitatea de distribuție, deci și toate drepturile și obligațiile legate de activitatea respectivă. Prin urmare, instanța nu a ținut cont de dispozițiile art. 2 alin. (2) lit. b) din O.G. nr. 92/2003, potrivit cu care, în cazul în care obligația de plată a unei creanțe bugetare nu a fost îndeplinită de debitor, cel care preia, în tot sau în parte, drepturile și obligațiile debitorului supus divizării, fuziunii ori reorganizării, devine debitor al acelei obligații de plată.

*2.1. Prin Decizia nr. 6077 din 14 decembrie 2011 Înalta Curte de Casație și Justiție a admis contestația în anulare formulată de S.C. .X. S.A. .X. împotriva Deciziei nr. 3049 din 26 mai 2011 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, a anulat decizia atacată și a fixat termen pentru rejudecarea recursului la data de 20 martie 2012, cu citarea părților.*

Pentru a pronunța această soluție, instanța investită cu soluționarea contestației în anulare a reținut următoarele:

Reclamanta S.C. .X. S.A. .X. a formulat recurs, în termen legal, împotriva sentinței civile nr. .X./13.07.2010, pronunțată de Curtea de Apel .X., criticând hotărârea instanței în sensul că:

1. Instanța de fond nu s-a pronunțat în legătură cu implicațiile H.G. nr. 1342/2001 în speță și nu a analizat faptul că debitorii ai obligației de plată neîndeplinită la nivelul anului 2001, de către S.C. .X. S.A. au devenit societățile de distribuție înființate prin efectul H.G. nr. 1342/2001, care au preluat drepturile și obligațiile reclamantei, ca efect al divizării acesteia. Instanța nu a ținut cont de dispozițiile art. 25 alin. (2) lit. b) din O.G. nr. 92/2003, care stipulează că obligațiile debitorului supus divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare devin obligațiile celui care preia, în tot sau în parte, drepturile și obligațiile acelui debitor. Așa fiind, obligația de plată înscrisă în deciziile contestate nu aparține S.C. .X. S.A., ci societăților de distribuție a energiei electrice mai sus amintite.

2. Instanța de fond a reținut că eroarea contabilă de înregistrare a penalităților de întârziere într-un cont extrabilanțier,

fără a respecta principiul contabilității de management, a generat impozite suplimentare, îmbrățișând astfel opinia A.N.A.F. în sensul că impozitele trebuiau evidențiate contabil și achitate la momentul încheierii exercițiului financiar, iar nu cum au procedat filialele nou înființate, care au efectuat aceste operațiuni la momentul încasării. În condițiile în care s-ar proceda la calcularea impozitelor suplimentare pentru aceleași penalități de întârziere pentru care impozitele au fost deja achitate de filialele de distribuție înființate în baza H.G. nr. 1342/2001, se ajunge la o dublă impozitare, aspect de care instanța de fond nu a ținut cont.

3. În ceea ce privește inadmisibilitatea anulării obligațiilor de plată, înscrise în Decizia nr. .X./2009, instanța de fond nu a ținut cont de caracterul accesoriu al sumelor evidențiate în respectiva decizie, în raport de sumele înscrise în Decizia nr. .X./2008 și, de asemenea, nu a ținut cont nici de prevederile art. 47 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, dispoziții care stipulează că desființarea totală sau parțială a actelor administrative, prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale, atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor principale anulate.

Înalta Curte a constatat că, respingând recursul, instanța de control judiciar a reținut în cuprinsul Deciziei nr. 3049/26.05.2011, împotriva căreia s-a formulat contestația în anulare, că reclamanta a diminuat baza impozabilă pentru anul 2001 cu suma de .X. lei, înregistrând greșit într-un cont extrabilanțier penalitățile calculate pentru neachitarea în termen a facturilor de energie electrică; că procedându-se în acest fel s-a încălcat principiul independenței exercițiului financiar, întrucât veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar trebuiau luate în considerare fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților, înregistrarea penalităților ca venituri trebuind efectuată necondiționat de încasare, conform prevederilor Regulamentului nr. 704/1993 de aplicare a Legii nr. 82/1991; că în mod legal prima instanță a respins ca inadmisibilă cererea reclamantei referitoare la anularea Deciziei de impunere nr. .X./24.04.2008, în condițiile în care S.C. .X. S.A. nu a urmat procedura de contestare a respectivei decizii, astfel cum este reglementată în art. 205 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, Înalta Curte a apreciat că rezultă cu puterea evidenței că instanța de recurs a omis ca din cele trei motive de recurs să-l examineze pe cel referitor la implicațiile H.G. nr. 1342/2001, precum și la incidența în cauză a prevederilor art. 25 alin. (2) lit. b) din O.G. nr. 92/2003, motiv indicat la punctul 1 de mai sus și dezvoltat de reclamantă la punctul 3 din memoriul de recurs (fila 9-dosar nr. 6343/2/2008).

În consecință, Înalta Curte a apreciat că instanța de recurs, omițând din greșeală să cerceteze unul dintre motivele de recurs, sunt satisfăcute cerințele art. 318 din Codul de procedură civilă, astfel că a admis contestația în anulare formulată de S.C. .X. S.A., a anulat Decizia civilă nr. 3049/26.05.2009 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția Contencios Administrativ și Fiscal și a fixat termen pentru rejudecarea recursului la data de 20.03.2012.

*3.Rejudecarea recursului, urmare a Deciziei nr. 6077/14 decembrie 2011*

3.1. Procedând la rejudecarea recursului în temeiul deciziei pronunțate în contestația în anulare și pentru motivele expres arătate în cuprinsul acesteia, mai sus rezumate, Înalta Curte arată, cu titlu prealabil că menținând considerentele cuprinse deja în prima decizie (nr. 3043 din 26 mai 2011) urmează a examina cu precădere motivul rămas necercetat, desigur în contextul analizării unitare a cererii de recurs formulate de recurenta SC .X. SA.

În esență, prin motivul de recurs îndreptat împotriva hotărârii primei instanțe (sentința civilă nr..X./13 iulie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal ) a cărui omisiune de examinare a condus și la admiterea contestației în anulare, recurenta a susținut că instanța de fond nu a analizat și nu a ținut cont de implicațiile HG nr.1342/2001 asupra situației de fapt și nici nu a reținut, ca efect al divizării SC .X. SA, că debitorii ai obligației de plată neîndeplinită la nivelul anului 2001 de către .X. SA, au devenit societățile de distribuție, înființate prin efectul HG nr. 1342/2001, care au preluat drepturile și obligațiile SC .X. SA, ca și întreg soldul contului de penalități neîncasate, existent la nivelul anului 2001.

În contextul prezentării actelor administrativ fiscale contestate, în succesiunea lor, recurenta a mai arătat că urmare a Deciziilor

emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală, obiectul acțiunii în anulare de față îl constituie anularea obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând impozit stabilit suplimentar pentru anul 2001, trimestrul IV, o diferență suplimentară de impozit pe profit pentru anul fiscal 2005 în cuantum de .X. lei generată de refacerea calculului majorărilor de întârziere aferente sumei de .X. lei și majorări de întârziere la această din urmă sumă, în cuantum de .X. lei.

Înalta Curte, examinând întregul material probator existent la dosar, apărările părților, prin prisma concluziilor actelor de control și a prevederilor legale aplicabile, reține că nu subzistă motivele de nelegalitate invocate de recurentă, subsumate motivului de recurs prevăzut de art. 304 pct.9 Cod procedură civilă, în considerarea celor în continuare arătate.

Instanța de fond a înlăturat în adevăr concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză, în care au fost analizate efectele HG nr. 1342/2001, respectiv reorganizarea societății .X., urmare a căreia cele X societăți comerciale înființate în baza HG nr.1342/2001 au preluat prin protocoalele încheiate în luna aprilie 2002, în baza balanței de verificare și a balanței conturilor *extrabilanțiere la 28 februarie 2002*, și soldul contului *extrabilanțier .X.* (în valoare de .X. RON).

Argumentul judecătorului fondului, chiar dacă expus într-o manieră sintetică, pentru înlăturarea concluziilor expertului tehnic a vizat premisa de la care s-a pornit în efectuarea expertizei, respectiv acceptarea unui procedeu de înregistrare contabilă ce contravine prevederilor legale și anume înregistrarea penalităților în contul *extrabilanțier*.

Înalta Curte, contrar celor susținute de recurentă, apreciază ca fiind legală și pertinentă analiza efectuată de prima instanță, în ciuda caracterului său succint, cum s-a arătat, care însă nu este de natură să atragă nelegalitatea soluției pronunțate, instanța nefiind datoare să răspundă distinct și în detaliu fiecărei apărări, respectiv, fiecărui argument înfățișat de părți.

Argumentele înfățișate de recurentă în sensul nedatorării impozitului pe profit aferent sumei de .X. lei pentru veniturile din penalitățile neîncasate în anul fiscal 2001 trimestrul IV, pe temeiul divizării efectuate în baza HG nr.1342/2001 și al conținutului

soldului contului transferat nu pot fi primite, pe de-o parte, pentru că în actele de control se reține că acestea au fost înregistrate în contul extrabilanțier 8038.06, iar pe de alta, în considerarea faptului că perioada verificată, conform actelor atacate, a vizat perioada trim. IV 2001- trim. IV 2005.

Organele fiscale au arătat că în vederea efectuării inspecției fiscale la .X. au fost verificate sucursalele de distribuție și furnizare a energiei electrice până la 28 februarie 2002 precum și sucursalele de întreținere și servicii energetice pentru perioada 1 martie 2002 – 28 februarie 2005.

Înalta Curte apreciază că recurenta nu a demonstrat nelegalitatea actelor administrativ fiscale atacate, câtă vreme, raportat la constatările cuprinse în raportul de control vizând modalitatea concretă de înregistrare de către societatea recurentă a penalităților, pentru neachitarea în termen a facturilor de energie electrică calculate la nivelul sucursalelor, în contul extrabilanțier (8038.06 - „Penalități energie electrică ce urmează a fi încasate de la clienți”) au fost corect aplicate și interpretate prevederile legale în vigoare și incidente perioadei supuse verificării, respectiv OMF nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CE și cu Standardele internaționale de contabilitate.

La pct. 22 - Obiectivul situațiilor financiare se arată următoarele: „Contabilitatea de angajament.

*Pentru a-și atinge obiectivele situațiile financiare sunt elaborate conform contabilității de angajament. Astfel efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în evidențele contabile și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente. Situațiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informații utilizatorilor nu numai despre tranzacțiile trecute, care au implicat plăți și încasări, dar și despre obligațiile de plată din viitor și despre resursele privind încasările viitoare. Deci acestea furnizează cele mai utile informații referitoare la tranzacții și la alte evenimente trecute care sunt necesare utilizatorilor în luarea deciziilor economice”.*

De asemenea, același act normativ, la Secțiunea a 5-a "Principii și reguli contabile", la pct. 5.5., face următoarele precizări:



*"Principiul independenței exercițiului. Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților".*

Raportat la prevederile legale enunțate, rezultă că în mod corect au reținut organele de control fiscal că societatea recurentă avea obligația legală de a înregistra, *ca venituri*, penalitățile pentru neachitarea în termen a facturilor de energie electrică, necondiționat de încasarea acestora, și nu cum în fapt a procedat, diminuând veniturile impozabile ale trim. IV cu suma de .X. lei.

Nici susținerea vizând împrejurarea că impozitul achitat de filialele de distribuție a energiei electrice pentru aceleași penalități de întârziere la momentul încasării lor, generând o dublă impozitare, nu este întemeiată și nici de natură să atragă nelegalitatea actului atacat.

În acest sens sunt de reținut și argumentele cuprinse în Decizia nr. .X./22 aprilie 2008 (fila 56 vol.I fond) referitor la obligația societății recurente de a aplica prevederile legale în perioada verificată. Astfel, motivația organului de control avută în vedere pentru impozitul de profit aferent perioadei 1 ianuarie 2002 - 28 februarie 2002 nu poate fi automat aplicată, prin similitudine, penalităților de întârziere aferente trimestrului IV al anului 2001, anterior reorganizării operate prin Hotărârea Guvernului nr. 1342/2001, act normativ intrat în vigoare la 23 ianuarie 2002, după cum a susținut recurenta.

La data de 31 decembrie 2001 SC .X. SA funcționa ca societate comercială distinctă, și a încheiat exercițiul financiar aferent anului 2001, având așadar obligația depunerii situațiilor financiare anuale, corespunzător OMFP nr. 94/2001, (pct. 5.5. Secțiunea a 5-a „Principii și reguli contabile: se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților”).

Concluzionând pe acest aspect Înalta Curte reține că nelegala înregistrare în conturi extrabilanțiere, de către SC .X. SA, aferentă trimestrului IV al anului 2001, constatată ca atare de organele de control fiscal nu poate fi anihilată și nici acoperită de procesul de

divizare *parțială*, realizat ca efect al HG nr.1342/2001, prin care, începând cu anul fiscal următor, 2002, au fost înființate X societăți comerciale și X sucursale de întreținere și servicii energetice, prin reorganizarea SC .X. SA.

Recurenta pretinde că urmare acestei divizări parțiale debitori ai obligației de plată, chiar și pentru anul 2001, în locul SC .X., au devenit noile societăți astfel înființate, ceea ce generează o dublă impozitare.

Acest aspect nu a fost însă reținut ca atare cu ocazia controlului fiscal a cărui contestare face obiectul cauzei de față și apărarea astfel formulată nu a fost avută în vedere, ceea ce este justificabil din perspectiva anilor fiscali diferiți, a reglementărilor aplicabile și a entităților diferite existente la momentul înregistrărilor contabile verificate.

Înalta Curte reține, în acord și cu organele de soluționare a contestației recurente, că efect al HG nr. 1342/2001, filialele nou înființate au dobândit calitatea de debitori, în sensul art. 25 alin.2 lit.b din OG nr. 92/2003, în anul 2002, astfel că, în măsura efectuării unor înregistrări și mențiuni contabile duble, pentru aceleași sume cu efectul arătat urmează ca eventual corectarea, reglarea, respectiv regularizările contabile ce se impun, să fie efectuate pe cale administrativă sau chiar judiciară, între societățile implicate potrivit normelor contabile în vigoare, aceasta fiind o chestiune de fapt, de executare ulterioară, ce nu poate atrage însă nelegalitatea constatărilor pentru o perioadă fiscală anterioară reorganizării societății, raportat la prevederile legale incidente la acea dată.

În fine, nefondate sunt și celelalte critici ale recurente vizând nelegalitatea respingerii ca inadmisibil a capătului de cerere privind anularea Deciziei nr. .X./24 septembrie 2008, pentru lipsa procedurii administrativ fiscale prealabile.

Contrar susținerilor recurente în sensul că Decizia nr. .X./24 septembrie 2008 are caracter de act subsecvent primei decizii de impunere, Înalta Curte, în acord cu cele reținute și de judecătorul fondului, apreciază că acest act are natura juridică a unui act administrativ fiscal de sine-stătător supus procedurilor de contestare reglementate de art. 205 Cod procedură fiscală, cu referire la art. 7 din Legea nr. 554/2004. Cum dovada parcurgerii

procedurii prealabile nu a fost făcută și față de acest act, rezultă că în mod legal acest capăt de cerere a fost respins ca inadmisibil.

Față de toate cele mai sus arătate, în temeiul art. 312 alin.1 Cod procedură civilă, se va respinge așadar ca nefondat recursul de față.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de S.C. .X. S.A. .X. împotriva Sentinței civile nr. .X. din 13 iulie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 29 martie 2012.

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**MAGISTRAT ASISTENT,**  
X

x