



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



Str. x
Tel : x
Fax : x

DECIZIA NR. ___52___
din ___20.05.2011_____

privind soluționarea contestației formulată de
REGIA AUTONOMA LOCALA X X X RA cu sediul in localitatea X X, județul
Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. x din 12.04.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr. x din 11.04.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. x din 12.04.2011, asupra contestației formulate de **REGIA AUTONOMA LOCALA X X X R.A.** cu sediul în localitatea X X, nr. X, județul Suceava.

REGIA AUTONOMA LOCALA X X X RA contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 25.02.2011, înregistrată în cadrul Activității de inspecție fiscală Suceava nr. X din 25.02.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 25.02.2011 înregistrat în cadrul Activității de inspecție fiscală sub nr. X din 25.02.2011, privind suma totală contestată de **X lei**, reprezentând:

- **X lei impozit pe profit suplimentar;**
- **X lei majorări de întârziere .**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. X AUTONOMA LOCALA X X X RA contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală nr. F SV X din 25.02.2011, înregistrată în cadrul Activității de inspecție fiscală Suceava nr. X din 25.02.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X din 25.02.2011 înregistrat în cadrul Activității de inspecție fiscală sub nr. X din 25.02.2011, privind suma totală contestată de X lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar în suma de X și X lei majorări de întârziere.

În susținerea contestatei petenta precizează că în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 25.02.2011, organele de inspecție nu au ținut cont de prevederile contractului de administrare încheiat între RAL X X X RA și proprietari, considerând din diferite motive că administratorul trebuia să obțină profit care ar trebui administrat.

Contestatoarea susține că în literatura de specialitate există puține informații referitoare la contractul de administrare și de asemenea în toate reglementările contabile sunt referiri foarte puține în legătura cu modul de evidențiere în contabilitate a operațiunilor ce deriva din aceste contracte.

Contractul de administrare are ca obiect îndeplinirea actelor de administrare ale unei persoane juridice de către un administrator care poate fi atât persoana fizică cât și persoana juridică. În cea din urmă situație, persoana juridică va fi reprezentată de către o persoană fizică, iar diferența dintre cele două categorii de prestatori constă în special în valoarea patrimonială angajată pentru răspunderea contractuală.

Se precizează de asemenea că prin acte de administrare se înțelege activitatea de organizare și de gestionare a activității unei societăți comerciale sau a unei alte entități juridice.

În ceea ce privește apariția contractelor de administrare, petenta susține că acestea au apărut după ce o parte a fondului forestier național a fost retrocedat proprietarilor de păduri care au fost nevoiți să apeleze la structuri X de stat sau private pentru administrarea acestor suprafețe așa cum solicită OG 96/1998 privind reglementarea regimului X și administrarea fondului forestier național și Legea nr. 75/2002 pentru modificarea și completarea OG 96/1998.

În susținerea contestației, petenta precizează că X Națională a Pădurilor cu adresa nr. E X a prezentat Ministerului Finanțelor Publice o monografie cu înregistrările contabile referitoare la contractele de administrare, care a fost validată cu adresa nr. X din 29.09.2000. Această monografie propunea utilizarea contului 462 „Creditori” la facturarea masei lemnoase provenită din pădurile deținute de proprietarii particulari, monografie prevăzând virarea rezultatului brut în totalitate proprietarilor de păduri. În condițiile folosirii contului 462 „Creditori” așa cum este recomandată această monografie aprobată de Ministerul Finanțelor se evită utilizarea contului „701” Venituri care a creat confuzie în domeniul impozitării chiar și pentru organele de inspecție deoarece nu fac diferența dintre veniturile administratorului și veniturile convenite proprietarilor de păduri.

Contestatoarea susține că a utilizat în evidența contabilă un cont din „clasa 7” cont de venituri în locul contului 462 „Creditori” pentru că evidența contabilă să fie pusă de acord cu contractele de administrare încheiate cu proprietarii de păduri, rezultatul financiar brut convenit fiecărui proprietar în parte trebuia înregistrat într-un

cont de cheltuiala, respectiv 612 „cheltuieli cu redevențe” prin contul 462 „Creditori.”

Petenta susține ca in contabilitatea anului 2007, profitul brut realizat din valorificarea masei lemnoase aparținând proprietarilor a fost reflectat in bilanț, la nivelul anului 2007 profitul bilanțier fiind de X, iar administratorul trebuia sa înregistreze profitul brut aferent fiecărui proprietar, persoana juridica in parte printr-un cont de cheltuiala respectiv 612 = 462, iar rezultatul bilanțului propriu trebuia sa fie zero. Acest lucru este demonstrat de faptul ca pentru anul 2007 înregistrarea cheltuielilor s-a făcut la nivel efectiv, neexistând documente din care sa rezulte ca administratorul a facturat serviciile sale la un nivel mai mare decât cheltuiala efectiva si prin urmare nu poate repartiza proprietarilor cheltuieli mai mari decât cele efective.

De asemenea, se precizează ca in anul 2008 in contabilitatea administratorului, la indicația auditorului intern, profitul brut convenit proprietarilor s-a înregistrat intr-un cont de cheltuiala respectiv „612 =458” acesta înregistrare fiind corecta cu mențiunea ca in locul contului 458 decontări in operațiuni cu participație trebuia sa se folosească contul 462 „Creditori diverși”, tocmai pentru a nu face confuzia cu operațiunile in participație care ar fi presupus împărțirea profitului net.

Contestatoarea susține că relația juridica dintre administrator si proprietar este dată de contractul de administrare in care se prevede ca administratorul trebuie să plătească proprietarului profitul brut. Folosirea contului 458 nu este decât o greșeala de forma, neschimbându-se fondul problemei, drept pentru care petenta considera ca rezultatul financiar înscris in bilanțul anului 2008 este negativ si se ridica la suma de X lei.

Contestatoarea precizează ca in anul 2009 Camera de conturi Suceava a efectuat un control in urma căruia s-a emis Decizia X/47 din 28.09.2009, apreciindu-se ca înregistrarea 612 = 458 este eronata și, împreuna cu alte abateri, s-a apreciat ca situațiile financiare întocmite la data de 31.12.2008 nu reprezintă fidel rezultatul exercițiului, valoarea estimata a abaterii fiind de X lei.

Având in vedere decizia precizata, petenta susține ca in anul 2009 profitul brut convenit proprietarilor nu a mai fost înregistrat prin operațiunea contabila 612=458, rămânând in bilanțul aferent acestui an ridicându-se la suma de X lei.

Urmare cele prezentate anterior, petenta susține ca organele de inspecție au ignorat prevederile contractului de administrare, unde, la art. 27 din 28 rezulta ca atât profitul brut cat și eventuala pierdere aparține proprietarului si nu administratorului.

În susținerea contestației, petenta aduce prevederile art. 19 din Legea 571/2003; în conformitate cu prevederile contractelor de administrare atribuțiile RAL – X X X RA se referă strict la administrarea fondului forestier cu respectarea prevederilor Codului X.

Urmare celor precizate, contestatoarea susține că veniturile proprii se referă strict la sumele încasate ca urmare a activității de administrare, iar nivelul veniturilor de ridică la nivelul cheltuielilor de administrare, rezultatul financiar propriu neputând fi decât zero.

Contestatoarea precizează că sumele încasate din vânzarea materialului lemnos sunt efectuate în numele și în contul proprietarilor, constituind venituri ale acestora.

Petenta precizează că, în conformitate cu art. 58 alin. 4 din Codul X produsele pădurii aparțin proprietarilor sau deținătorilor acesteia. Din prevederile contractelor de administrare, rezultă că administratorul nu este și deținătorul fondului forestier și, în consecință, toate produsele fondului forestier aparțin proprietarilor.

RAL - X X X RA susține că a încheiat contracte de administrare și cu proprietari de păduri persoane fizice și numai pentru aceștia are obligația reținerii la sursă a impozitului pe venit convenit proprietarilor persoane fizice.

Așa cum rezultă din Codul X, produsele pădurilor aparțin proprietarilor și prin urmare problema virării impozitului pe profit nu se poate pune decât la aceștia, administratorul trebuind să-și îndeplinească obligația prevăzută în contractul de administrare de a vira profitul brut.

În concluzia celor prezentate anterior, petenta susține că, contractul este legea părților și, prin urmare, organele de control prin actele întocmite nu pot modifica prevederile contractului de administrare.

II. Prin Decizia de impunere nr.X din 25.02.2011, s-a stabilit în sarcina REGIEI AUTONOME LOCALE X X X R.A. obligații fiscale în sumă de X lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei.

În fapt, în urma inspecției fiscale desfășurate la X ... X X X R.A. s-u constatat următoarele:

Cu privire la contractele de administrarea pădurii, organele de inspecție au stabilit că X a încheiat contracte de administrare a pădurii astfel:

a) contracte de prestări servicii, încheiate cu primăriile pentru administrarea pădurilor proprietate publică a comunelor:

<i>Primăria</i>	<i>Număr și data contract administrare</i>	<i>Suprafața de administrat - ha Obs.</i>
-----------------	--	---

Prin contractele încheiate cu primăriile s-a stabilit obligația regiei să administreze în regim X fondul forestier proprietate publică, să țină evidența analitic pe beneficiar și să plătească trimestrial rezultatul financiar ce revine beneficiarului.

La contractele de administrare a pădurii încheiate cu primăria comunelor X,și, s-au anexat „bugete parțiale” în care s-au înscris la capitolul venituri valoarea materialului lemnos, proprietate primăriilor, care urma să fie valorificat de regie potrivit contractelor de administrare, iar la capitolul cheltuieli s-a înscris cheltuielile de administrarea a pădurii (pază, împădurire, protecție fitosanitara) care au stat la baza determinării venitului brut pe care X trebuia să-l plătească primăriilor X,și

X a întocmit lunar și pe total an pentru fiecare primărie situația veniturilor rezultate din valorificarea lemnului proprietate a comunelor, a cheltuielilor efectuate de regie și a rezultatului financiar de plătit la primărie, cum s-a prevăzut în contracte.

Organele de inspecție au constatat că primăriile X,și sunt organizate în asociație, respectiv, ”Asociația proprietarilor de păduri din bazinul Dornelor”(anexa nr. 14), careia i-a fost acordată personalitate juridică prin încheierea nr.X/A/22.09.2006 a Judecătorei Vatra Dornei.

b) contracte de prestări servicii, încheiate cu alți proprietari pentru administrare în conformitate cu prevederile Codului X a pădurilor proprietate privată:

*Denumire
beneficiar*
X

Număr și data contract administrare

Suprafața de administr.-ha obs

Organul de control constată că, în baza acestor contracte, X a înregistrat în evidența contabilă (ca venituri proprii) valoarea masei lemnoase valorificate din fondul forestier a primăriilor.

Organele de inspecție precizează că, în perioada 15 septembrie -15 octombrie 2008, X a fost supusă unui audit intern care a cuprins perioada 01 ianuarie 2005 - 30 iunie 2008. Prin raportul de audit s-au consemnat abateri de natură financiară. Urmare a constatărilor din actul de audit, compartimentul financiar contabil a efectuat operațiuni de corecție ce au determinat înregistrarea pierderii la data de 31.12.2008 astfel:

Prin raport de audit intern (la obiectivul 5) s-a recomandat „Trecerea lunară pe cheltuieli a venitului net realizat din exploatarea fondului forestier al comunelor în contul 612 „Chirii și redevențe”. Venitul net, așa cum rezulta din contracte, reprezintă rezultatul financiar pe care RAL l-a plătit (sau trebuia să îl plătească) primăriilor. Aceasta s-a stabilit pentru anul 2008. X a înregistrat nelegal în contul 612 „chirii și redevențe” suma de X lei, reprezentând valoarea sumelor brute datorate comunelor X,și pentru anul 2008, sume care sunt rezultate din aplicarea prevederilor bugetelor de venituri și cheltuieli privind administrarea fondului forestier întocmite din aplicarea contractelor de administrare a fondului forestier.

Organul de control constată că acest punct de vedere al auditorului intern este contrar prevederilor legale privitor la înregistrarea veniturilor, cheltuielilor, creanțelor și datoriilor.

Ordinul MF 1752/2005, la Secțiunea VI, pct. 48 prevede: „Orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă. Eventualele compensări între creanțe și datorii ale entității față de același agent economic pot fi efectuate, cu respectarea prevederilor legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală.”

Se precizează că, prin procesul verbal din 31.07.2009, Curtea de Conturi a României a stabilit că X a înregistrat nelegal pe cheltuielile, în contul „612” venitul net realizat din exploatarea fondului forestier al comunelor, aferent anului 2008.

Curtea de conturi a comunicat regiei Decizia nr. X/47/08.09.2009, pentru înlăturarea abaterilor de legalitate și regularitate astfel:

- la pg. 7 punctul 9 „a) operațiunile eronate efectuate în conturile de venituri și cheltuieli au condus la raportarea la finele anului 2008 de către regie a unei pierderi de 381.351 lei.

Ca urmare a corectării operațiunilor contabile eronate, în timpul acțiunii de control a Curtii de Conturi, rezultatul financiar al exercițiului bugetar aferent anului 2008 a fost influențat în mod semnificativ, rezultând un profit brut în valoare de X lei, pentru care entitatea avea obligația calculării și declarării înregistrării și virării impozitului pe profit de X lei.

- la pg. 10 pct. 14 „Corectarea tuturor erorilor de înregistrare din evidența contabilă care au influențat stabilirea rezultatului financiar pe toată durata de funcționare a regiei, calculul și înregistrarea profitului, a impozitului pe profit, a majorărilor și penalităților datorate pentru neplata la termen a impozitului pe profit și înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor specifice”.

Cu privire la obligațiile regiei de a se înregistra la organul fiscal ca plătitor de impozit pe profit și de a depune declarații privind impozitul pe profit.

Din datele și documentele prezentate la control, s-a constatat că, în perioada 23.11.2004-31.12.2004, RAL nu a desfășurat activitate.

În perioada 01 ianuarie 2005 - 30.06.2009, X a înregistrat și raportat prin situațiile financiare următoarele date:

In anul 2005 - cifra de afaceri de X lei cu un profit de X lei;

In anul 2006 - cifra de afaceri de X lei cu un profit de X lei;

In anul 2007- cifra de afaceri de X lei cu un profit de X lei;

In sem. I 2008-cifra de afaceri de X lei cu un profit de lei;

In anul 2008 - cifra de afaceri de X lei cu o pierdere de X lei;

In sem. I 2009 – cifra de afaceri de X lei cu un profit net de X lei.

X nu s-a declarat la organul fiscal ca plătitoare de impozit pe profit, nu a calculat, declarat și nu a plătit la buget impozit pe profit. X nu a depus declarația 101 privind impozitul pe profit anual.

X - X X X RA, ca persoană juridică, nu s-a înscris în vectorul fiscal ca plătitor de impozit pe profit până la data de 31.12.2008.

În conformitate cu reglementările de mai sus, X avea obligația să calculeze, să declare și să plătească impozit pe profit în anii 2005 și 2006 - la bugetul local - respectiv la Primăria X, conform art. 34 alin 10 din legea nr. 571/2003, în vigoare până la data de 31.12.2006.

Organele de inspecție precizează că s-a constatat faptul că X a înregistrat și raportat prin bilanțuri și raportări semestriale profit net astfel:

- sem. I 2005 - X lei

- anul 2005 - X lei

- sem. I 2006 - X lei

- anul 2006 - X lei

X nu a calculat și nu a declarat la Primăria X impozit pe profit datorat pentru perioada 2005-31.12.2006.

Începând cu 1 ianuarie 2007, X avea obligația să calculeze și să declare și să plătească impozit pe profit la bugetul de stat, conform art. 34 alin 13 din Legea nr. 571/2003 în vigoare după data de 01.01.2007. De la această dată impozitul pe profit se administrează de MFP, DGFP Suceava, iar controlul privind acest impozit se efectuează de organele de control ale D.G.F.P Suceava.

Din analiza documentelor prezentate la control s-a constatat că, în perioada 01.01.2007-30.06.2009, X a înregistrat și raportat prin bilanțuri și rapoartări semestriale profit net astfel:

- sem. I 2007- X lei
- anul 2007- X lei
- sem. I 2008- X lei
- anul 2008 - pierdere - X lei
- sem. I 2009 – X lei, cu cifra de afaceri de X lei.

X nu a calculat și nu a declarat impozit pe profit în perioada 2005 31.12.2008.

Ca urmare a modificării prevederilor Codului fiscal din anul 2009 și introducerea prevederilor privind impozitul minim, X s-a înregistrat la AFPCM Suceava ca platitoare de impozit pe profit pentru anul 2009 și a declarat pentru trim. II 2009 impozit minim de X lei (în trim. I 2009 din situațiile financiare rezulta pierdere).

Pentru controlul rezultatului financiar al regiei din perioada 01.01.2005-30.06.2009 și a impozitului pe profit, s-a avut în vedere organul fiscal care avea obligația de administrare a impozitului pe profit pentru sumele care ar fi trebuit să fie declarate:

- perioada 01.05.2005-31.12.2006 în care impozitul pe profit este datorat administrației publice locale - Primăria X;
- perioada 01.01.2007-30.06.2009, în care impozitul pe profit este datorat bugetului de stat.

Organele de control au constatat că veniturile înregistrate de regie sunt în majoritate venituri din valorificarea materialului lemnos, în condițiile în care lemnul care face obiectul operațiilor de vânzare nu este achiziționat prin cumpărare, ci face parte din materialul lemnos rezultat în urma operațiilor de exploatare din fondul forestier proprietate a primăriilor, în fapt fondul forestier din care se face exploatarea în baza contractelor de administrare, fondul forestier fiind proprietatea publică a comunelor.

Deoarece la controlul financiar s-a avut în vedere Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică, organele de control au apreciat la momentul respectiv, decembrie 2009, ca veniturile nu sunt venituri proprii ale regiei, deoarece masa lemnoasă valorificată este proprietatea Primăriilor X, ..și în condițiile în care contractele de administrare sunt încheiate între X X X și Primării și nu respecta prevederile art. 12 alin. 2 din Legea nr. 213/1998, respectiv nu sunt aprobate de consiliul local. În condițiile date, controlul a apreciat că în luna decembrie 2009 veniturile din vânzarea materialului lemnos proprietatea primăriilor nu trebuiau înregistrate ca venituri, iar cheltuielile înregistrate ca și cheltuieli de administrare trebuiau facturate către primării și cu consecința înregistrării de venituri din prestări servicii și a colectării de TVA aferentă.

In luna decembrie 2009, organele de inspecție au intrat in posesia adreselor nr. X/06.10.2009 emisa de ANAF - DGAMC, adresa nr. X emisa de Direcția de legislație in domeniul TVA din cadrul MFP.

In adresa nr. X/21.09.2009, se face referința la tratamentul fiscal si regimul deducerilor si colectării TVA in situația administrării pădurilor private de către ocoalele X din subordinea Direcției Xe Bihor (...).

In adresa nr. X/21.09.2009, emisa de MFP - Direcția de legislație in domeniul TVA, referitor la încadrarea unor operațiuni efectuate de către ocoalele X aflate in subordinea direcției X județene, precizează la pag. 3 aliniatul 7 „serviciile de administrare a pădurii prestate de ocoalele X din subordinea ...către proprietarii fondului forestier, respectiv primarii, persoane fizice sau persoane juridice sunt considerate din punct de vedere al taxei pe valoare adăugata operațiuni impozabile pentru care se colectează taxa pentru valoare adăugata, iar baza de impozitare a taxei pe valoare adăugata este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obținuta sau urmează a fi obținuta de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului ori beneficiarului sau a unui terț” .

In aceeași adresa, la pag. 4, se arata: „In subsidiar precizam ca direcția noastră a emis un punct de vedere cu adresa nr. X din 7 septembrie 2009 care se refera la situația in care serviciile X prestate către proprietarii pădurilor care pot fi primarii, persoane fizice si persoane juridice se fac de către ocoalele X private si nu de către ocoalele X din subordinea direcțiilor X”.

In urma punctului de vedere cuprins in adresa nr. X, pe de o parte, și, pe de alta parte, a faptului ca la X X X RA s-a constatat ca fondul forestier aflat in proprietatea publica a comunelor a fost dat in administrarea X X X RA in baza aprobării Consiliului local, ca reprezentant legal al comunelor, contractele de administrare, fiind semnate din partea comunelor numai de primar si contabil sef, cu încălcarea prevederilor Legii nr. 213 privind patrimoniul public, inspecția a solicitat, așa cum s-a arătat la cap. I pct. 4 din actul de control, un punct de vedere al Direcției de legislație in domeniul TVA din M.F.P. prin adresa .../22.12.2009.

Punctul de vedere a fost comunicat de Direcția Generala de Legislație in domeniul TVA prin adresa nr. Xbis/29.12.2010 si înregistrata la AIF Suceava sub nr. X/06.11.2010.

Din adresele nr. X7/07.09.2009 si adresa nr. X4 bis/29.12.2010 rezultă următoarele:

In punctul de vedere cuprins in adresa nr.X/07.09.2009 se reține ca: *„in cazul ocoalelor X private care sunt înființate in condițiile legii de unitatile administrativ teritoriale, de persoane fizice ori de persoane juridice care au in proprietate fond forestier sau de asociatii constituite de către acestea pentru prestarile de servicii prevazute de art.17 alin.2 din Legea nr.46/2008 privind Codul X (pagina 4 ultimul aliniat din adresa nr. X/07.09.2009, anexa nr. 15) tratamentul fiscal al acestor prestări de servicii este: „in contextul prevederilor legale de mai sus serviciile prestate de X Xsi care sunt finantate de proprietarii fondului forestier respectiv de primarii nu sunt considerate din punct de vedere al taxei pe valoarea adugată operatiuni impozabile pentru care sa se colecteze taxa pe valoarea adaugata, X Xare dreptul de deducere al taxei in vederea realizarii acestor*

prestari de servicii potrivit prevederilor art.145-147 din codul fiscal daca se poate face dovada legaturii acestora cu activitatea economica taxabila realizata de X X, respectiv valorificarea fondului forestier, servicii efectuate catre alte ocoale X sau alte persoane”(pagina 9 alin. 4 din adresa nr. X/07.09.2009).

In aceiași adresa la pagina 4 alin.5 se precizează:

veniturile ocoalelor Xe private se pot constitui din :

- a) valorificarea produselor fondului forestier;
- b) prestari de servicii si inchirieri de bunuri in conditiile legii;
- c) contravaloarea efectelor functiilor de protectia a padurilor;
- d) tarife percepute pentru serviciile prestate”.

Prin adresa nr. Xbis/29.12.2010, înregistrata la AIF Suceava sub nr. X/06.01.2011, s-a transmis punctul de vedere cu privire la taxa pe valoarea adăugata pentru serviciile Xe de administrare prestate de X X X si pentru produsele lemnoase de pe fondul forestier administrat de X X X

In adresa de mai sus se precizează serviciile obligatorii stabilite de art.17 alin.2 din Legea nr.46/2008 privind Codul X, așa cum este precizat si in adresa nr. X/07.09.2009.

La pagina 6 ultimul aliniat din adresa nr. Xbis/29.12.2010 se precizeaza: „in cazul administrarii padurilor prin ocoale X autorizate obligatiile de aplicare a regimului X (art. 17 din Codul X) aparțin acestora”.

De asemenea la pagina 7 alin 8 se precizează: „conform art. 58 alin 4 din Codul X, produsele padurii aparțin proprietarilor sau detinatorilor acestora după caz”, la aceeași pagina la alin.10 se precizeaza: „detinatorul, asa cum este definit la punctul 11 din anexa la Legea nr. 46/2008, este proprietarul, administratorul, prestatorul de servicii Xe.

La pagina 8 alin. 1 se precizeaza: ”si contractele de administrare incheiate de X X X cu cele trei primarii stabilesc ca X X are dreptul sa valorifice de comun acord cu proprietarul masa lemnoasa provenita din tăieri de produse principale, secundare, accidentale si igiena prin vanzare pe picior la agentii economici atestati pentru exploatare sau in regie proprie, cu valorificarea sortimentelor brute ori prelucrate (art. 7 din Codul X) .

De asemenea la alin. 2 pagina 8, se precizeaza: „in cazul livrărilor de produse lemnoase realizate de pe fondul forestier proprietate publica a comunelor X, si administrat pe baza de contracte cu X X X, X X poate avea calitatea de detinator in sensul Codului X si se consideră in acest caz ca X X efectueaza livrari de bunuri in sensul art. 128 alin.1 din Codul fiscal.

In acest caz, pentru serviciile de prelucrare se aplica prevederile punctului 6 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal fiind considerate prestări de servicii destinate desfasurarii activitatii sale economice.

In concluzie din cele doua adrese rezulta :

- veniturile înregistrate de catre X X „X” RA din valorificarea materialului lemnos din fondul forestier proprietate publica sunt inregistrate corect;
- prestarile de servicii efectuate in baza art. 17 din Codul X, inclusiv cheltuielile de valorificare a materialului lemnos, sunt cheltuieli deductibile si sunt efectuate in

scopul desfasurarii activitatii economice (deoarece se inregistrează venituri din valorificarea materialului lemnos).

Astfel, organele de inspecție consideră că, in conformitate cu cele aratate anterior, rezulta că pentru controlul rezultatului financiar al regiei din perioada 01.01.2005-30.06.2009 și a impozitului pe profit, s-a avut în vedere organul fiscal care avea obligația de administrare a impozitului pe profit pentru sumele care ar fi trebuit sa fie declarate:

- perioada 01.01.2005-31.12.2006, în care impozitul pe profit este datorat administrației publice locale - Primăria X

- perioada 01.01.2007-30.06.2009, în care impozitul pe profit este datorat bugetului de stat.

Situația financiara rezultata din documentele prezentate de regie in perioada 2005-30.06.2009

<i>Anul</i>	<i>Total venituri</i>	<i>Total cheltuieli</i>	<i>Profit net</i>	<i>Impozit pe profit</i>
2005				0
2006				0
2007				0
2008				0
Sem I 2009				(minim).

Conform Legii 571/2003 art. 34(10), aplicabil pentru anii 2005 și 2006 - „Obligațiile fiscale reglementate de prezentul titlu sunt venituri ale bugetului de stat. Ca excepție, impozitul pe profit, dobânzile/majorările de întârziere și amenzile datorate de regiile autonome din subordinea consiliilor locale și a consiliilor județene, precum și cele datorate de societățile comerciale în care consiliile locale și/sau județene sunt acționari majoritari sunt venituri ale bugetelor locale respective”

Organele de inspecție au constatat că X nu a calculat si nu a declarat la Primaria X impozit pe profit datorat pentru perioada 2005-31.12.2006.

Organele de inspecție fiscală nu au competența de a emite decizie de impunere pentru impozitul pe profit administrat in perioada 2005-31.12.2006 de către Primaria X X.

Situația privind calculul impozitului pe profit efectuata de organele de control pentru perioada 2007-30.06.2009.

1. X a prestat servicii X in anul 2007 către Obștea X si Obștea X, in baza contractelor de administrare, fără sa fi întocmit buget de venituri si cheltuieli pentru fiecare contract.

Conform anexei nr. 3 si 4 anexate la Raportul de inspecție fiscală, au fost înregistrate in aceasta perioada si venituri din valorificarea materialului lemnos din fondul forestier al obștilor.

Organele de inspecția au stabilit ca, pentru situația in cauza nu este aplicabil tratamentul fiscal arătat la cap. III pct. 6, respectiv veniturile înregistrate nu sunt venituri ale regiei, iar cheltuielile de administrare înregistrate trebuiau facturate către obști.

Din anexele menționate, rezulta veniturile care s-au scăzut în anul 2007 și veniturile ce trebuiau înregistrate ca urmare a facturării.

Urmare celor prezentate rezulta ca s-a stabilit un venit suplimentar pentru anul 2007 în sumă de X lei (analitic privind fiecare obște, sumele rezulta din anexa nr. 8) și s-au scăzut venituri înregistrate eronat în anul 2007 de X lei (analitic privind fiecare obște sumele rezulta din anexa nr. 8).

Organul de control a stabilit, în baza art. 134 alin. 1,2 și 3, art. 134¹ alin.1 și art. 155 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 că X trebuia să factureze serviciile prestate în luna în care au fost efectuate.

În anexa nr. 3, anexă la raportul de inspecție fiscală, sunt cuprinse cheltuielile înregistrate în activitatea de administrare la Obstea X, iar suma de facturat rezulta din cheltuielile înregistrate și stabilite ca de facturat în luna curentă. Cu privire la Obstea X, cheltuielile de administrare pentru anul 2006 au fost facturate.

2. X deține în patrimoniu o hală de prelucrare a lemnului, respectiv gater.

X a prelucrat material lemnos, respectiv bustean rasinoase rezultând cherestea.

Materia primă, respectiv busteanul care au fost prelucrate și din care a rezultat cherestea, este proprietatea Primăriei X (bustean extras din fondul forestier al acesteia în baza contractului de administrare).

X a înregistrat veniturile rezultate din vânzarea de cherestea pentru care a întocmit facturi către beneficiari.

Operațiunile de prelucrare desfășurate de X X X RA sunt operațiuni comerciale, respectiv prestări servicii prelucrare material lemnos.

X nu a înregistrat cheltuieli cu materia primă, respectiv bustean, dar a înregistrat cheltuieli cu materiale auxiliare, forță de muncă, energie etc. necesare efectuării operațiunilor de prelucrare.

Operațiunile de prelucrare desfășurate de X X X R.A. nu fac obiectul contractelor de administrare încheiate cu primăria X și nu fac obiectul prevederilor art.17 din Codul X.

X nu a prezentat contracte încheiate cu Primăria X privind operațiuni de prelucrare bustean rasinoase în cherestea.

Organele de inspecție au stabilit că operațiunile de prelucrare efectuate de Regie pentru obținerea cherestei sunt operațiuni de prestări servicii.

S-au întocmit anexele nr. 5 și 6 în care s-au cuprins veniturile și cheltuielile înregistrate analitic la gater în anul 2008 și semestrul I 2009 .

În baza anexelor 5 și 6, s-a întocmit anexa nr.7, care cuprinde veniturile care nu trebuiau înregistrate (de scăzut la calculul profitului impozabil) și cheltuielile care trebuiau facturate ca prestare de serviciu în anul 2008 și semestrul I 2009 către Primăria X (proprietara lemnului rotund dat spre prelucrare).

Conform anexei nr. 7 venituri de scăzut sunt în suma de lei pentru anul 2008 și de lei pentru semestrul I 2009 și venituri suplimentare de lei pentru anul 2008 și de lei pentru semestrul I 2009.

Organul de control a stabilit, în baza art. 134 alin. 1,2 și 3 , art. 134¹ alin.1 și art. 155 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, că X trebuia să factureze serviciile prestate în luna în care au fost efectuate.

Astfel, in anexa nr. 7, sunt cuprinse cheltuielile înregistrate in activitatea de prelucrare – gater, iar suma de facturat rezulta din cheltuielile înregistrate in luna si stabilite ca de facturat in luna curenta.

3. In trim. II 2008 nu s-au inregistrat la venituri sumele de lei si lei ce reprezintă penalitati de intarziere contractuale încasate de la SC SA (op /07.04.2008) si de la SC SRL (op /20.05.2008).

Sumele mai susmenționate au fost înregistrate in mod eronat in contul 461.

4. In trim. I 2008 a fost inregistrata suma de X lei si in trim. IV 2008 a fost inregistrata suma de X lei, reprezentand amenzi catre autoritati romane, aceasta fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, rezultand astfel total cheltuielile nedeductibile cu amenzile in suma totala de X lei.

5 In trim. IV 2008 s-a inregistrat suma de X lei in contul 628.4, suma reprezentând suma achitata ca avans către SC X SRL.

Suma a fost înregistrata in mod eronat pe cont de cheltuieli si este cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil.

6 In urma controlului de audit intern desfășurat in anul 2008, X a efectuat pe total an 2008 inregistrarea pe contul 612 a sumei de X lei, reprezentând sumele nete datorate primariilor X, si, sumele nete fiind rezultate din diferenta intre veniturile realizate si inregistrate din vanzari material lemnos din fondul forestier al primariilor si cheltuielile de administrare si exploatare, toate acestea fiind consemnate in bugetele de venituri si cheltuieli, anexa la contractele de administrare cu primaria.

X a înregistrat nelegal în contul 612 „Chirii și redevențe” suma de X lei (așa cum a constatat si Curtea de Conturi), acesta suma reprezentând, așa cum am arătat si mai sus, sume nete datorate primariilor X, si

Aceasta operatiune este contrara prevederilor legale referitor la înregistrarea veniturilor, cheltuielilor, creanțelor și datoriilor.

Sumele astfel inregistrate in contul 612 nu reprezinta sume cheltuite, nici deductibile, in fapt sumele reprezentând repartizarea profitului in urma derulării contractelor de administrare a fondului forestier.

In urma celor arătate, s-a stabilit ca in anul 2008, in loc de cheltuieli de x lei cheltuielile reale sunt de x (x lei – x lei) profitul brut al anului 2008 este de x lei, diferența rezultata fiind de lei, adica suma inregistrata de regie eronat in contul 612.

Din documentele prezentate de regie, respectiv balantele de verificare trimestriale pentru anul 2008, in fiecare trimestru controlul a diminuat cheltuielile cu suma inregistrata eronat trimestrial in contul 612, conform celor aratate mai sus.

7.In acelasi mod s-a calculat profitul impozabil pentru trim. I 2009, respectiv, avand in vedere ca operatiunea 612=408 pentru suma de x lei este o operatiune fara continut economic si, astfel, nu este de natura cheltuielilor; cheltuielile reale pentru trim. I 2009 sunt de x lei (x lei - x lei). Suma de x lei nu se mai regaseste si la 30.06.2009, fiind stornata ca operatiune in trimestrul II 2009.

Din documentele prezentate de regie, respectiv balantele de verificare trimestriale pentru anul 2009, controlul a diminuat cheltuielile cu suma inregistrata eronat in trimestrimestrul I in contul 612.(coloana 3 din anexa nr. 10).

8. Din situațiile întocmite de societate (anexele nr. 14, 15 și 16), pentru anii 2007, 2008 și semestrul I 2009 rezulta profitul brut al regiei, ca rezultat între veniturile totale înregistrate și cheltuielile totale efectuate.

În veniturile totale înregistrate și cheltuielile totale efectuate sunt cuprinse: veniturile totale înregistrate din vânzarea materialului lemnos de pe fondul forestier al primăriilor și cheltuielile efectuate pentru administrarea fondului forestier al celor trei primării.

Controlul stabilește ca profitul brut astfel înregistrat de regie este profit impozabil în condițiile legii și X trebuia să calculeze, să declare și să plătească impozit pe profit. Din cele arătate, rezulta că X trebuia să calculeze impozit pe profit și asupra sumelor brute rezultate din diferența între veniturile înregistrate din valorificarea lemnului brut din fondul forestier a primăriilor și cheltuielile efectuate pentru administrarea terenului forestier preluat prin contractele de administrare.

Ca sume datorate ca impozit pe profit la bugetul de stat rezulta:

- pentru anul 2007 profit impozabil recalculat în suma de X lei cu un impozit pe profit în suma de X lei ;
- pentru anul 2008 profit impozabil recalculat în suma de X lei cu un impozit pe profit în suma de X lei ;
- pentru semestrul I 2009 profit impozabil recalculat în suma de X lei cu un impozit pe profit în suma de X lei ;

X a declarat și achitat impozitul minim de X lei pentru trim. II 2009.

Pe cumulată X datorează la bugetul statului suma de X, lei (X lei + X lei + X lei - X lei).

9. Pentru anul 2008 controlul a acordat deductibilitate pentru fond de rezerva (5% din profitul brut) suma deductibilă fiscal fiind de X lei (coloana 5 din anexa nr. 10).

Aferente debitului de **X lei**, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere pentru neplata la termen în suma totală de **X lei** și penalități pentru neplata în suma totală de **X lei**. Total accesorii stabilite **X lei**.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

Referitor la suma contestată de X lei, din care X lei impozit pe profit și X lei majorări de întârziere de întârziere aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia de impunere nr. SV X, înregistrată în cadrul Activității de Inspecție Fiscală sub nr. X din 25.02.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 25.02.2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă poate fi soluționată cauza pe fond, în condițiile în care a fost sesizat Inspectoratul de Poliția a Județului Suceava - Serviciul de investigare a fraudelor - prin adresa nr. X din 28.02.2011

În urma inspecției fiscale desfășurate la X ... X R.A. s-a constatat următoarele:

Cu privire la contractele de administrarea pădurii, organele de inspecție au stabilit că X a încheiat contracte de administrare a pădurii astfel:

a) contracte de prestări servicii, încheiate cu primăriile pentru administrarea pădurilor proprietate publică a comunelor:

<i>Primăria</i>	<i>Număr și data contract administrare</i>	<i>Suprafața de administrat - ha Obs.</i>
X-1	X	
Coșna		X
....	X	

Prin contractele încheiate cu primăriile s-a stabilit obligația regiei să administreze în regim X fondul forestier proprietate publică, să țină evidența analitic pe beneficiar și să plătească trimestrial rezultatul financiar ce revine beneficiarului.

La contractele de administrare a pădurii încheiate cu primăria comunelor X,și, s-au anexat „bugete parțiale” în care s-au înscris la capitolul venituri valoarea materialului lemnos, proprietate primăriilor, care urma să fie valorificat de regie potrivit contractelor de administrare, iar la capitolul cheltuieli s-a înscris cheltuielile de administrarea a pădurii (pază, împădurire, protecție fitosanitara) care au stat la baza determinării venitului brut pe care X trebuia să-l plătească primăriilor X,și

X a întocmit lunar și pe total an pentru fiecare primărie situația veniturilor rezultate din valorificarea lemnului proprietate a comunelor, a cheltuielilor efectuate de regie și a rezultatului financiar de plătit la primărie, cum s-a prevăzut în contracte.

Organele de inspecție au constatat că primăriile X,și sunt organizate în asociație, respectiv, ”Asociația proprietarilor de păduri din bazinul Dornelor”(anexa nr. 14), careia i-a fost acordată personalitate juridică prin încheierea nr.13/A/22.09.2006 a Judecătorei Vatra Dornei.

b) contracte de prestări servicii, încheiate cu alți proprietari pentru administrare în conformitate cu prevederilor Codului X a pădurilor proprietate privată:

<i>Denumire beneficiar</i>	<i>Număr și data contract administrare</i>	<i>Suprafața de administr.-ha obs</i>
<i>Asociația „X” și alte entități fizice și juridice.</i>		

Organul de control constată că, în baza acestor contracte, X a înregistrat în evidența contabilă (ca venituri proprii) valoarea masei lemnoase valorificate din fondul forestier a primăriilor.

Se precizează că, prin procesul verbal din 31.07.2009, Curtea de Conturi a României a stabilit că X a înregistrat nelegal pe cheltuielile, în contul „612” venitul net realizat din exploatarea fondului forestier al comunelor, aferent anului 2008.

Curtea de conturi a comunicat regiei Decizia nr. X/47/08.09.2009, pentru înlăturarea abaterilor de legalitate și regularitate astfel:

- la pg. 7 punctul 9 „a) operațiunile eronate efectuate în conturile de venituri și cheltuieli au condus la raportarea la finele anului 2008 de către regie a unei pierderi de X lei.

Ca urmare a corectării operațiunilor contabile eronate, în timpul acțiunii de control a Curtii de Conturi, rezultatul financiar al exercițiului bugetar aferent anului 2008 a fost influențat în mod semnificativ, rezultând un profit brut în valoare de X lei, pentru care entitatea avea obligația calculării și declarării înregistrării și virării impozitului pe profit de X lei.

- la pg. 10 pct. 14 „Corectarea tuturor erorilor de înregistrare din evidența contabilă care au influențat stabilirea rezultatului financiar pe toată durata de funcționare a regiei, calculul și înregistrarea profitului, a impozitului pe profit, a majorărilor și penalităților datorate pentru neplata la termen a impozitului pe profit și înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor specifice”.

X nu s-a declarat la organul fiscal ca plătitoare de impozit pe profit, nu a calculat, declarat și nu a plătit la buget impozit pe profit. X nu a depus declarația 101 privind impozitul pe profit anual.

X - X X X RA, ca persoană juridică, nu s-a înscris în vectorul fiscal ca plătitor de impozit pe profit până la data de 31.12.2008.

În conformitate cu reglementările de mai sus, X avea obligația să calculeze și să declare și să plătească impozit pe profit.

Începând cu 1 ianuarie 2007 X avea obligația să calculeze, să declare și să plătească impozit pe profit la bugetul de stat, conform art. 34 alin 13 din Legea nr. 571/2003 în vigoare după data de 01.01.2007. De la această dată impozitul pe profit se administrează de MFP-DGFP Suceava, iar controlul privind acest impozit se efectuează de organele de control ale D.G.F.P. Suceava.

Din analiza documentelor prezentate la control s-a constatat că, în perioada 01.01.2007-30.06.2009, X a înregistrat și raportat prin bilanțuri și raportări trimestriale profit net astfel:

- sem. I 2007- X lei

- anul 2007- X lei

- sem. I 2008- X lei

- anul 2008 - pierdere - X lei

- sem. I 2009 – X lei, cu cifra de afaceri de X lei.

X nu a calculat și nu a declarat impozit pe profit în perioada 2005 - 31.12.2008.

Ca urmare a modificării prevederilor Codului fiscal din anul 2009 și introducerea prevederilor privind impozitul minim, X s-a înregistrat la AFPCM Suceava ca plătitoare de impozit pe profit pentru anul 2009 și a declarat pentru trim. II 2009 impozit minim de X lei (în trim. I 2009 din situațiile financiare rezulta pierdere).

Organele de control au constatat că veniturile înregistrate de regie sunt în majoritate venituri din valorificarea materialului lemnos, în condițiile în care lemnul care face obiectul operațiunilor de vânzare nu este achiziționat prin cumpărare, ci face parte din materialul lemnos rezultat în urma operațiunilor de exploatare din fondul forestier proprietate a primariilor, în fapt fondul forestier din care se face

exploatarea in baza contractelor de administrare, fondul forestier fiind proprietatea publica a comunelor.

Deoarece la controlul financiar s-a avut in vedere Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publica, organele de control au apreciat la momentul respectiv, decembrie 2009, ca veniturile nu sunt venituri proprii ale regiei, deoarece masa lemnoasă valorificată este proprietatea Primăriilor X,și in condițiile in care contractele de administrare sunt încheiate între X X X si Primarii si nu respecta prevederile art. 12 alin. 2 din Legea nr. 213/1998, respectiv nu sunt aprobate de consiliul local. In condițiile date, controlul a apreciat că in luna decembrie 2009 veniturile din vânzarea materialului lemnos proprietatea primăriilor nu trebuiau înregistrate ca venituri, iar cheltuielile înregistrate ca si cheltuieli de administrare trebuiau facturate către primarii si cu consecința înregistrării de venituri din prestări servicii si a colectării de TVA aferentă.

In luna decembrie 2009, organele de inspecție au intrat in posesia adreselor nr. X/06.10.2009 emisa de ANAF - DGAMC, adresa nr. X/21.09.2009 emisa de Direcția de legislație in domeniul TVA din cadrul MFP.

In adresa nr. X/21.09.2009, se face referința la tratamentul fiscal si regimul deducerilor si colectării TVA in situația administrării pădurilor private de către ocoalele X din subordinea Direcției X Bihor (X).

In adresa nr. X/21.09.2009, emisa de MFP - Direcția de legislație in domeniul TVA, referitor la încadrarea unor operațiuni efectuate de către ocoalele X aflate in subordinea Direcției X județene, precizează la pag. 3 aliniatul 7 „serviciile de administrare a pădurii prestate de ocoalele X din subordinea ...către proprietarii fondului forestier, respectiv primarii, persoane fizice sau persoane juridice sunt considerate din punct de vedere al taxei pe valoare adăugata operațiuni impozabile pentru care se colectează taxa pentru valoare adăugata, iar baza de impozitare a taxei pe valoare adăugata este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obținuta sau urmează a fi obținuta de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului ori beneficiarului sau a unui terț” .

In aceeași adresa, la pag. 4, se arata: „In subsidiar precizam ca direcția noastră a emis un punct de vedere cu adresa nr. X din 7 septembrie 2009 care se refera la situația in care serviciile X prestate către proprietarii pădurilor care pot fi primarii, persoane fizice si persoane juridice se fac de către ocoalele X private si nu de către ocoalele Xe din subordinea direcțiilor X”.

In urma punctului de vedere cuprins in adresa nr. X, pe de o parte, și, pe de alta parte, a faptului ca la X X X RA s-a constatat ca fondul forestier aflat in proprietatea publica a comunelor a fost dat in administrarea X X X RA in baza aprobării Consiliului local, ca reprezentant legal al comunelor, contractele de administrare, fiind semnate din partea comunelor numai de primar si contabil sef, cu încălcarea prevederilor Legii nr. 213 privind patrimoniul public, inspecția a solicitat, așa cum s-a arătat la cap. I pct. 4 din actul de control, un punct de vedere al Direcției de legislație in domeniul TVA din M.F.P. prin adresa X/22.12.2009.

Punctul de vedere a fost comunicat de Direcția Generala de Legislație in domeniul TVA prin adresa nr. X bis/29.12.2010 si înregistrata la AIF Suceava sub nr. X/06.11.2010.

Din adresele nr. X/07.09.2009 si adresa nr. X bis/29.12.2010 rezultă următoarele:

In punctul de vedere cuprins in adresa nr.X/07.09.2009 se reține ca: *„in cazul ocoalelor Xe private care sunt inființate in conditiile legii de unitatile administrativ teritoriale, de persoane fizice ori de persoane juridice care au in proprietate fond forestier sau de asociatii constituite de către acestea pentru prestarile de servicii prevazute de art.17 alin.2 din Legea nr.46/2008 privind Codul X (pagina 4 ultimul aliniat din adresa nr. X/07.09.2009, anexa nr. 15) tratamentul fiscal al acestor prestări de servicii este : „in contextul prevederilor legale de mai sus serviciile prestate de X Xsi care sunt finantate de proprietarii fondului forestier respectiv de primarii nu sunt considerate din punct de vedere al taxei pe valoarea adugata operatiuni impozabile pentru care sa se colecteze taxa pe valoarea adaugata, X Xare dreptul de deducere al taxei in vederea realizarii acestor prestari de servicii potrivit prevederilor art.145-147 din codul fiscal daca se poate face dovada legaturii acestora cu activitatea economica taxabila realizata de X X, respectiv valorificarea fondului forestier, servicii efectuate catre alte ocoale Xe sau alte persoane”* (pagina 9 alin. 4 din adresa nr. X/07.09.2009).

In aceiași adresa la pagina 4 alin.5 se precizează:

veniturile ocoalelor X private se pot constitui din :

- a) valorificarea produselor fondului forestier;
- b) prestari de servicii si inchirieri de bunuri in conditiile legii;
- c) contravaloarea efectelor functiilor de protectia a padurilor;
- d) tarife percepute pentru serviciile prestate”.

Prin adresa nr. Xbis/29.12.2010, înregistrata la AIF Suceava sub nr. X/06.01.2011, s-a transmis punctul de vedere cu privire la taxa pe valoarea adăugata pentru serviciile X de administrare prestate de X X X si pentru produsele lemnoase de pe fondul forestier administrat de X X X

In adresa de mai sus se precizează serviciile obligatorii stabilite de art.17 alin.2 din Legea nr.46/2008 privind Codul X, așa cum este precizat si in adresa nr. 341737/07.09.2009.

La pagina 6 ultimul aliniat din adresa nr. X bis/29.12.2010 se precizează: *„in cazul administrarii padurilor prin ocoale X autorizate obligatiile de aplicare a regimului X (art. 17 din Codul X) aparțin acestora”.*

De asemenea, la pagina 7 alin 8 se precizează: *„conform art. 58 alin 4 din Codul X, produsele padurii aparțin proprietarilor sau deținătorilor acestora după caz”, la aceeași pagina la alin.10 se precizeaza: „detinatorul, asa cum este definit la punctul 11 din anexa la Legea nr. 46/2008, este proprietarul, administratorul, prestatorul de servicii Xe.*

La pagina 8 alin. 1 se precizeaza: *”si contractele de administrare incheiate de X X X cu cele trei primarii stabilesc ca X X are dreptul sa valorifice de comun acord cu proprietarul masa lemnoasa provenita din tăieri de produse principale, secundare, accidentale si igiena prin vanzare pe picior la agentii economici atestati pentru exploatare sau in regie proprie, cu valorificarea sortimentelor brute ori prelucrate (art. 7 din Codul X) .*

De asemenea, la alin. 2 pagina 8, se precizeaza: „in cazul livrărilor de produse lemnoase realizate de pe fondul forestier proprietate publica a comunelor X, si administrat pe baza de contracte cu X X X, X X poate avea calitatea de detinator in sensul Codului X si se consideră in acest caz ca X X efectueaza livrari de bunuri in sensul art. 128 alin.1 din Codul fiscal.

In acest caz, pentru serviciile de prelucrare se aplica prevederile punctului 6 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal fiind considerate prestări de servicii destinate desfasurarii activitatii sale economice.

In concluzie din cele doua adrese rezulta :

- veniturile înregistrate de catre X X „X” RA din valorificarea materialului lemnos din fondul forestier proprietate publica sunt inregistrate corect;
- prestarile de servicii efectuate in baza art. 17 din Codul X, inclusiv cheltuielile de valorificare a materialului lemnos, sunt cheltuieli deductibile si sunt efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice (deoarece se inregistreaza venituri din valorificarea materialului lemnos).

Astfel, organele de inspectie consideră că, in conformitate cu cele aratate anterior, rezulta că pentru controlul rezultatului financiar al regiei din perioada 01.01.2005-30.06.2009 și a impozitului pe profit, s-a avut în vedere organul fiscal care avea obligația de administrare a impozitului pe profit pentru sumele care ar fi trebuit sa fie declarate:

- perioada 01.01.2005-31.12.2006, în care impozitul pe profit este datorat administrației publice locale - Primăria X
- perioada 01.01.2007-30.06.2009, în care impozitul pe profit este datorat bugetului de stat.

Situația financiara rezultata din documentele prezentate de regie in perioada 2005-30.06.2009

<i>Anul</i>	<i>Total venituri</i>	<i>Total cheltuieli</i>	<i>Profit net</i>	<i>Impozit pe profit</i>
2005				0
2006				0
2007				0
2008				(pierdere) 0
Sem I 2009				(minim).

Situația privind calculul impozitului pe profit efectuata de organele de control pentru perioada 2007-30.06.2009.

1. X a prestat servicii Xe in anul 2007 către si, in baza contractelor de administrare, fără sa fi întocmit buget de venituri si cheltuieli pentru fiecare contract.

Conform anexei nr. 3 si 4 anexate la Raportul de inspectie fiscală, au fost înregistrate in aceasta perioada si venituri din valorificarea materialului lemnos din fondul forestier al obștilor.

Organele de inspectia au stabilit ca, pentru situația in cauza nu este aplicabil tratamentul fiscal arătat la cap. III pct. 6, respectiv veniturile înregistrate nu sunt venituri ale regiei, iar cheltuielile de administrare înregistrate trebuiau facturate către obști.

Din anexele menționate, rezulta veniturile care s-au scăzut în anul 2007 și veniturile ce trebuiau înregistrate ca urmare a facturării.

Urmare celor prezentate rezulta ca s-a stabilit un venit suplimentar pentru anul 2007 în sumă de X lei (analitic privind fiecare obște, sumele rezulta din anexa nr. 8) și s-au scăzut venituri înregistrate eronat în anul 2007 de X lei (analitic privind fiecare obște sumele rezulta din anexa nr. 8).

Organul de control a stabilit, în baza art. 134 alin. 1,2 și 3 , art. 134¹ alin.1 și art. 155 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 că X trebuia să factureze serviciile prestate în luna în care au fost efectuate.

În anexa nr. 3, anexă la raportul de inspecție fiscală, sunt cuprinse cheltuielile înregistrate în activitatea de administrare la X, iar suma de facturat rezulta din cheltuielile înregistrate și stabilite ca de facturat în luna curentă. Cu privire la X, cheltuielile de administrare pentru anul 2006 au fost facturate.

2. X deține în patrimoniu o hală de prelucrare a lemnului, respectiv gater.

X a prelucrat material lemnos, respectiv bustean rasinoase rezultând cherestea.

Materia primă, respectiv busteanul care au fost prelucrate și din care a rezultat cherestea, este proprietatea Primăriei X (bustean extras din fondul forestier al acesteia în baza contractului de administrare).

X a înregistrat veniturile rezultate din vânzarea de cherestea pentru care a întocmit facturi către beneficiari.

Operațiunile de prelucrare desfășurate de X X X RA sunt operațiuni comerciale, respectiv prestări servicii prelucrare material lemnos.

X nu a înregistrat cheltuieli cu materia primă, respectiv bustean, dar a înregistrat cheltuieli cu materiale auxiliare, forță de muncă, energie etc. necesare efectuării operațiunilor de prelucrare.

Operațiunile de prelucrare desfășurate de X X X R.A. nu fac obiectul contractelor de administrare încheiate cu primăria X și nu fac obiectul prevederilor art.17 din Codul X.

X nu a prezentat contracte încheiate cu Primăria X privind operațiuni de prelucrare bustean rasinoase în cherestea.

Organele de inspecție au stabilit că operațiunile de prelucrare efectuate de Regie pentru obținerea cherestei sunt operațiuni de prestări servicii.

S-au întocmit anexele nr. 5 și 6 în care s-au cuprins veniturile și cheltuielile înregistrate analitic la gater în anul 2008 și semestrul I 2009 .

În baza anexelor 5 și 6, s-a întocmit anexa nr.7, care cuprinde veniturile care nu trebuiau înregistrate (de scăzut la calculul profitului impozabil) și cheltuielile care trebuiau facturate ca prestare de serviciu în anul 2008 și semestrul I 2009 către Primăria X (proprietatea lemnului rotund dat spre prelucrare).

Conform anexei nr. 7 venituri de scăzut sunt în suma de X lei pentru anul 2008 și de X lei pentru semestrul I 2009 și venituri suplimentare de X lei pentru anul 2008 și de X lei pentru semestrul I 2009.

Organul de control a stabilit, în baza art. 134 alin. 1,2 și 3 , art. 134¹ alin.1 și art. 155 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, că X trebuia să factureze serviciile prestate în luna în care au fost efectuate.

Astfel, in anexa nr. 7, sunt cuprinse cheltuielile înregistrate in activitatea de prelucrare – gater, iar suma de facturat rezulta din cheltuielile înregistrate in luna si stabilite ca de facturat in luna curenta.

3. In trim. II 2008 nu s-au înregistrat la venituri sumele de X lei si X lei ce reprezintă penalitati de intarziere contractuale încasate de la SC X SA (op X/07.04.2008) si de la SC X SRL (op X/20.05.2008).

Sumele mai susmenționate au fost înregistrate in mod eronat in contul 461.

4. In trim. I 2008 a fost înregistrata suma de X lei si in trim. IV 2008 a fost înregistrata suma de X lei, reprezentand amenzi catre autoritati romane, aceasta fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, rezultand astfel total cheltuielile nedeductibile cu amenzile in suma totala de X lei.

5 In trim. IV 2008 s-a înregistrat suma de X lei in contul X, suma reprezentând suma achitata ca avans către SC X SRL.

Suma a fost înregistrata in mod eronat pe cont de cheltuieli si este cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil.

6 In urma controlului de audit intern desfășurat in anul 2008, X a efectuat pe total an 2008 înregistrarea pe contul 612 a sumei de X lei, reprezentând sumele nete datorate primariilor X, si, sumele nete fiind rezultate din diferenta intre veniturile realizate si înregistrate din vanzari material lemnos din fondul forestier al primariilor si cheltuielile de administrare si exploatare, toate acestea fiind consemnate in bugetele de venituri si cheltuieli, anexa la contractele de administrare cu primaria.

X a înregistrat nelegal în contul 612 „Chirii și redevențe” suma de X lei (asa cum a constatat si Curtea de Conturi), acesta suma reprezentând, așa cum am arătat si mai sus, sume nete datorate primariilor X, si

Aceasta operatiune este contrara prevederilor legale referitor la înregistrarea veniturilor, cheltuielilor, creanțelor și datoriilor.

Sumele astfel înregistrate in contul 612 nu reprezinta sume cheltuite, nu reprezinta cheltuieli nici deductibile nici nedeductibile, in fapt sumele reprezentand repartizarea profitului in urma derulării contractelor de administrare a fondului forestier.

In urma celor arătate, s-a stabilit ca in anul 2008, in loc de cheltuieli de X lei cheltuielile reale sunt de X (X lei – X lei) profitul brut al anului 2008 este de X lei, diferența rezultata fiind de X lei, adica suma înregistrata de regie eronat in contul 612.

Din documentele prezentate de regie, respectiv balantele de verificare trimestriale pentru anul 2008, in fiecare trimestru controlul a diminuat cheltuielile cu suma înregistrata eronat trimestrial in contul 612, conform celor aratate mai sus.

7.In acelasi mod s-a calculat profitul impozabil pentru trim. I 2009, respectiv, avand in vedere ca operatiunea 612=408 pentru suma de X lei este o operatiune fara continut economic si, astfel, nu este de natura cheltuielilor; cheltuielile reale pentru trim. I 2009 sunt de X lei (X lei - X lei). Suma de X lei nu se mai regaseste si la 30.06.2009, fiind stornata ca operatiune in trimestrul II 2009.

Din documentele prezentate de regie, respectiv balantele de verificare trimestriale pentru anul 2009, controlul a diminuat cheltuielile cu suma înregistrata eronat in trimestrimestrul I in contul 612.(coloana 3 din anexa nr. 10).

8. Din situațiile întocmite de societate (anexele nr. 14, 15 și 16), pentru anii 2007, 2008 și semestrul I 2009 rezulta profitul brut al regiei, ca rezultat între veniturile totale înregistrate și cheltuielile totale efectuate.

În veniturile totale înregistrate și cheltuielile totale efectuate sunt cuprinse: veniturile totale înregistrate din vânzarea materialului lemnos de pe fondul forestier al primăriilor și cheltuielile efectuate pentru administrarea fondului forestier al celor trei primării.

Controlul stabilește ca profitul brut astfel înregistrat de regie este profit impozabil în condițiile legii și X trebuia să calculeze, să declare și să plătească impozit pe profit. Din cele arătate, rezulta ca X trebuia să calculeze impozit pe profit și asupra sumelor brute rezultate din diferența între veniturile înregistrate din valorificarea lemnului brut din fondul forestier a primăriilor și cheltuielile efectuate pentru administrarea terenului forestier preluat prin contractele de administrare.

Ca sume datorate ca impozit pe profit la bugetul de stat rezulta:

- pentru anul 2007 profit impozabil recalculat în suma de X lei cu un impozit pe profit în suma de X lei ;
- pentru anul 2008 profit impozabil recalculat în suma de X lei cu un impozit pe profit în suma de X lei ;
- pentru semestrul I 2009 profit impozabil recalculat în suma de X lei cu un impozit pe profit în suma de lei ;

X a declarat și achitat impozitul minim de X lei pentru trim. II 2009.

Pe cumulată X datorează la bugetul statului suma de X, lei (X lei + X lei + X lei – X lei).

9. Pentru anul 2008 controlul a acordat deductibilitate pentru fond de rezerva (5% din profitul brut) suma deductibilă fiscal fiind de **X lei** (coloana 5 din anexa nr. 10).

Aferente debitului de **X lei**, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere pentru neplata la termen în suma totală de **X lei** și penalități pentru neplata în suma totală de **X lei**. Total accesorii stabilite **X lei**.

În drept, Direcția Generală a Finanțelor publice a județului Suceava, face aplicarea art. 214 din Ordonanța nr. 92 privind Codul de procedură fiscală republicată, unde se precizează:

„(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări.

(...)

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...).”

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare prin Decizia de impunere nr. X din 25.02.2011, contestată de X ... X X X RA și stabilirea caracterului infracțional al faptei săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Aceasta interdependență constă în faptul că, **Inspectoratul de Poliție a Județului Suceava - Serviciul de investigare a fraudelor** urmează să se pronunțe asupra prejudiciului cauzat bugetului de stat de către X ... X X X RA, aceste constatări fiind trimise cu adresa nr.X din 28.02.2011 spre competență cercetare.

Organul administrativ nu se poate pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.

Prioritatea de soluționare în speță o au organele penale care se pronunță asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale.

Potrivit principiului de drept prevăzut la art. 19 alin. 2 din Codul de procedură penală **„Judecata în fața instanței civile se suspendă până la rezolvarea definitivă a cauzei penale”**.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care se va **suspenda soluționarea** cauzei civile pentru suma de X lei și se va transmite dosarul contestației organului care a efectuat inspecția fiscală, conform pct. 10.4 din O.M.F.P. nr. 519/27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, care prevede:

„Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, dosarul contestației se transmite, după caz, organului care a efectuat inspecția fiscală, urmând ca acesta să fie restituit, la încetarea motivului care a determinat suspendarea, organului de soluționare competent.”

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală și de constituirea statului ca parte civilă în procesul penal pentru recuperarea pe această cale a prejudiciului cauzat bugetului de stat, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu prevederile art. 214 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și pct. 10.4 și 10.5 din O.M.F.P. nr. 519/27.09.2005 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

„10.5 Organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 183 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de

organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale.”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor pct. 10.4 și 10.5 din O.M.F.P nr. 519/2005 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, art. 209 (1) lit. (a), art. 214 și art. 215 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

Suspendarea soluționării contestației formulate de **X ... X X X RA** împotriva Deciziei de impunere nr. SV X din 24.02.2011, înregistrată în cadrul Activității de Inspecție Fiscală sub nr. X din 25.02.2011, privind suma de **X lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **X lei** și accesorii aferente în sumă de **X lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Dosarul contestației va fi transmis organului fiscal care a emis Decizia de impunere, urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea să fie restituit organului competent pentru soluționarea cauzei potrivit dispozițiilor legale.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Suceava în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.