

Criterii pentru înregistrarea, anularea și reînregistrarea în scopuri de TVA, în regim normal

Prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.856 din 2 octombrie 2017, publicat în M.Of. nr. 780 din 3 octombrie 2017, s-au stabilit criteriile pentru evaluarea riscului fiscal în cazul înregistrării și anulării înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, prin acest act normativ s-a aprobat:

- ⇒ Procedura privind evaluarea riscului fiscal pentru persoanele impozabile care solicită înregistrarea sau reînregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform prevederilor art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:
 - alin. (1) lit. a);
 - alin. (1) lit. c);
 - alin. (12) lit. e);
- ⇒ Procedura de anulare, din oficiu, a înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a persoanelor impozabile care prezintă risc fiscal ridicat conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. h).



Pe scurt, alineatele articolului 316: „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA”, menționate mai sus, se referă la:

- **alin. (1) lit. a):** înregistrarea în scopuri de TVA, înainte de realizarea unei activități economice ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă persoana impozabilă declară că:
 - urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire de 220.000 lei;
 - urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire de 220.000 lei, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;
- **alin. (1) lit. c):** înregistrarea în scopuri de TVA pe parcursul desfășurării unei activități economice, dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire de 220.000 lei, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;
- **alin. (12) lit. e):** reînregistrarea în scopuri de TVA, după anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (11) lit. h), la solicitarea persoanei impozabile, dacă încetează situația care a condus la anulare;
- **alin. (11) lit. h):** anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA a unei societăți cu sediul activității în România, dacă nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică conform criteriilor și în termenele reglementate prin O.P.A.N.A.F.

Prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.856 din 2 octombrie 2017 **se abrogă** O.P.A.N.A.F. nr. 605/2017, publicat în M.Of. nr. 93 din 1 februarie 2017, reglementat pentru:

- stabilirea criteriilor pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA;

**O.P.A.N.A.F.
nr. 2.856/2017**

- aprobarea Procedurii privind înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit art. 316 alin. (12) lit. e) din Legea nr. 227/2015;
- aprobarea Procedurii de anulare, din oficiu, a înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit art. 316 alin. (11) lit. h) din Legea nr. 227/2015.

Diferența dintre cele două acte normative este următoarea:

- ✓ prin **O.P.A.N.A.F. nr. 2.856 din 2 octombrie 2017** care a intrat în vigoare din octombrie 2017. S-au stabilit criteriile pentru evaluarea riscului fiscal în legătură cu înregistrarea și anularea înregistrării în scopuri de TVA;
- ✓ prin **O.P.A.N.A.F. nr. 605 din 31 ianuarie 2017** care a intrat în vigoare la 1 februarie 2017, abrogat din octombrie 2017, s-au stabilit criteriile pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA.

Notă:

Pentru persoana impozabilă care a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (1) lit. a) și c) și alin. (12) din Legea nr. 227/2015, dar procedura de evaluare nu a fost finalizată până în luna octombrie 2017, sunt aplicabile prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 605/2017. Aceleași prevederi sunt aplicabile și pentru procedura de anulare a codului de TVA, dacă procedura a fost deschisă, dar nefinalizată anterior lunii octombrie 2017.

Procedura se consideră nefinalizată dacă referatul nu a fost aprobat de către conducătorul organului fiscal competent până la intrarea în vigoare a O.P.A.N.A.F. nr. 2.856/2017.

Rețineți!

Prevederile noului act normativ sunt aplicabile oricărei cereri de înregistrare sau reînregistrare depuse începând cu luna octombrie 2017.

Important!

Sucursala din România a unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României nu face obiectul prevederilor O.P.A.N.A.F. nr. 2.856/2017, chiar dacă este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

Structura O.P.A.N.A.F. nr. 2.856 din 2 octombrie 2017

Acest ordin cuprinde 6 anexe prin care se reglementează:

- anexa nr. 1: Dispozițiile generale
- anexa nr. 2: Procedura de evaluare a riscului fiscal pentru persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit art. 316 alin. (1) lit. a) și c) și alin. (12) lit. e);
- anexa nr. 3: Procedura de înregistrare, la cerere, în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform art. 316 alin. (12) lit. e);
- anexa nr. 4: Procedura de anulare, din oficiu, a înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a persoanelor impozabile care prezintă risc fiscal ridicat conform art. 316 alin. (11) lit. h);
- anexa nr. 5: Criteriile pentru evaluarea riscului fiscal în cazul persoanelor impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (1) lit. a) și c);



- anexa nr. 6: Criteriile pentru evaluarea riscului fiscal în cazul anulării înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru evaluarea riscului fiscal în cazul persoanelor impozabile care solicită reînregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) lit. e).

I. Procedura de evaluare a riscului fiscal la solicitarea înregistrării sau a reînregistrării

Procedura trebuie îndeplinită de către următoarele două compartimente din cadrul organului fiscal competent al persoanei impozabile:

- compartimentul de evaluare: efectuează evaluarea riscului fiscal;
- compartimentul cu atribuții în domeniul înregistrării fiscale: efectuează fie reînregistrarea, la cerere, în scopuri de TVA, conform art. 316 alin. (12) lit. e) din Codul fiscal, fie anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile care prezintă risc fiscal ridicat.

Reguli de înregistrare în scopuri de TVA

1. persoana impozabilă care solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, trebuie să depună la organul fiscal competent, cererea de înregistrare în scopuri de TVA, în aceeași zi cu depunerea la oficiul registrului comerțului a cererii de înmatriculare în registrul comerțului;
2. persoana impozabilă care solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să depună la organele fiscale competente declarația de mențiuni;
3. persoana impozabilă care solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) lit. e) din Codul fiscal, trebuie să depună la organul fiscal competent cererea de înregistrare în scopuri de TVA.



După primirea solicitării, organul fiscal verifică dacă administratorii societăților sau societatea pentru care se solicită înregistrarea nu au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 4 alin. (4) lit. a) din O.U.G. nr. 39/2015 privind cazierul fiscal, aprobată cu modificări prin Legea nr. 327/2015.

Pentru soluționarea cererii de reînregistrare în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (12) lit. e) din Codul fiscal, compartimentul de specialitate verifică dacă persoana impozabilă se regăsește și în alte situații de anulare a codului de înregistrare în scopuri de TVA, reglementate prin art. 316 alin. (11) lit. a) - e) din Codul fiscal.

Solicitarea de înregistrare sau reînregistrare este respinsă dacă administratorii sau societatea are fapte înscrise în cazierul fiscal sau dacă societatea se află și în alte situații de anulare a codului de TVA.

Criterii

Pentru aprobarea cererii de înregistrare se evaluează riscul fiscal pe baza criteriilor stabilite prin anexa nr. 5.

Pentru aprobarea cererii de reînregistrare se evaluează riscul fiscal pe baza criteriilor stabilite prin anexa nr. 6.

Stabilirea punctajului

Fiecărui criteriu reglementat prin anexele nr. 5 și 6 îi corespunde un punctaj negativ, caz în care punctajul final se calculează prin însumarea punctajelor aferente fiecărui criteriu de risc la care se adaugă 100 de puncte.



Atenție!

Persoana impozabilă care obține un punctaj mai mic de 51 de puncte prezintă risc fiscal ridicat.

Dacă cererile de înregistrare nu sunt respinse în baza punctajului obținut, organul fiscal competent procedează la efectuarea analizei. Dacă în urma analizei efectuate nu se constată un risc fiscal ridicat, se propune înregistrarea sau reînregistrarea.

Dacă în urma analizei efectuate organul fiscal solicită reprezentantului legal al persoanei impozabile, printr-o notificare, să se prezinte la compartimentul de evaluare, dar informațiile și documentele prezentate nu sunt concludente pentru reevaluarea nivelului riscului fiscal, compartimentul de evaluare transmite motivat solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA și documentația care a stat la baza analizei direcției regionale antifraudă fiscală care are sediul în aria de competență teritorială a direcției generale regionale a finanțelor publice din care face parte organul fiscal competent.

Raport, referat, decizie

Ca urmare a verificării efectuate, direcția regională antifraudă fiscală transmite compartimentului de evaluare din cadrul organului fiscal un **raport** care cuprinde motivele de fapt și de drept care stau la baza propunerii de aprobare sau de respingere a înregistrării în scopuri de TVA. În baza acestui referat, compartimentul de evaluare întocmește **referatul cu propunerea de aprobare sau de respingere** a solicitării de înregistrare în scopuri de TVA. Pe baza acestui referat, compartimentul de specialitate emite decizia prin care se aprobă sau se respinge solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA.

Decizia cuprinde motivele de fapt și de drept care au stat la baza soluției adoptate și se comunică persoanei impozabile, în conformitate cu prevederile art. 47 din Codul de procedură fiscală.

Termenul de soluționare a cererii de înregistrare/reînregistrare

Conform prevederilor art. 77 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare a cererii de înregistrare sau reînregistrare este de 45 de zile de la data depunerii cererii.

Notă:

În cazul unei persoane impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal (înainte de realizarea unei activități economice ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice), decizia de aprobare sau de respingere a înregistrării în scopuri de TVA se emite în termen de 45 de zile, dar nu înainte de data la care se comunică certificatul de înmatriculare în registrul comerțului.



După comunicarea către persoana impozabilă a deciziei privind înregistrarea în scopuri de TVA, compartimentul de specialitate parcurge următoarele două etape:

- operează în Registrul contribuabililor înregistrarea în scopuri de TVA;
- emite certificatul de înregistrare în scopuri de TVA.

Contestarea

Decizia privind respingerea solicitării de înregistrare în scopuri de TVA poate fi contestată la organul fiscal emitent conform prevederilor art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, în termen de 45 de zile de la data comunicării, reglementat prin art. 270 alin. (1) din același act normativ.

Criteriile pentru evaluarea riscului fiscal

Pentru evaluarea riscului fiscal al persoanei impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (1) lit. a) și c), se au în vedere următoarele **15 criterii de bază**, sistematizate după cum urmează:

- 1) sediul societății;
- 2) starea de insolvență/faliment;
- 3) inactivitatea fiscală;
- 4) inactivitatea temporară declarată la registrul comerțului;
- 5) respingerea sau anularea cererii de înregistrare în scopuri de TVA;
- 6) obligații fiscale restante;
- 7) contravenții;
- 8) infracțiuni;
- 9) venituri;
- 10) rezidență fiscală;
- 11) cont bancar;
- 12) activitate desfășurată;
- 13) terți;
- 14) servicii contabile;
- 15) salariați.



Pentru fiecare din cele 15 criterii s-au reglementat următoarele aspecte cu privire la persoana impozabilă analizată:

**sediul
societate**

1. referitor la sediul societății:

- 1.1. sediul social este stabilit la sediul profesional al avocatului și este utilizat în cadrul unui contract de asistență juridică, iar persoana impozabilă analizată nu deține sediu/sedii secundare;
- 1.2. sediul social este stabilit la sediul unei persoane fizice care desfășoară profesii liberale (exclusiv avocat), unei persoane fizice autorizate (PFA), unei întreprinderi individuale (II), unei întreprinderi familiale (IF), unei persoane juridice, precum și la proprietatea unei persoane fizice și este utilizat în cadrul unui contract de comodat/închiriere/subînchiriere pe o perioadă mai mică sau egală cu 1 an și persoana impozabilă analizată nu deține sediu/sedii secundare;

Monografia contabilă a operațiunilor de fuziune

Din punct de vedere contabil, operațiunile de fuziune se grupează în:

- a) fuziunea prin absorbția uneia sau a mai multor societăți de către o altă societate;
- b) fuziunea prin contopire, adică fuziunea prin transferul în totalitate al patrimoniului unor societăți către o societate nou-constituită în acest scop.

Legislația relevantă pentru tratamentul contabil, fiscal și juridic al operațiunilor de fuziune este:

- ⇒ *din punct de vedere contabil*: Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 897/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților;
- ⇒ *din punct de vedere fiscal*: Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legislația care reglementează aspecte referitoare la procedura de efectuare a acestor operațiuni, precum și orice alte acte normative care reglementează aspecte de natură fiscală;
- ⇒ *din punct de vedere juridic și procedural*: Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Capitolul II „Fuziunea și divizarea societăților” al Titlului VI „Dizolvarea, fuziunea și divizarea societăților”).



În accepțiunea O.M.F.P. nr. 897/2017, din punct de vedere contabil, operațiunile efectuate cu ocazia fuziunii corespund uneia din următoarele două metode, în funcție de modul de evaluare a elementelor bilanțiere:

- metoda activului net contabil; sau
- metoda evaluării globale.

O.P.A.N.A.F.
nr. 897/2017

Metoda activului net contabil presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare se bazează pe activul net contabil. În acest caz, la operațiunile de fuziune, elementele bilanțiere sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea la care acestea au fost evidențiate în contabilitatea societății care le cedează.

Metoda evaluării globale presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare sunt stabilite de evaluatori autorizați, acestea fiind cuprinse în raportul de evaluare întocmit în acest scop. În acest caz, la operațiunile de fuziune, elementele bilanțiere ale societății care le cedează sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea rezultată în urma evaluării.

Termenii și expresiile următoare, specifice operațiunilor de fuziune, se definesc în O.M.F.P. nr. 897/2015, astfel:

„**1. activ net contabil** – reprezintă diferența între total active și total datorii și corespunde capitalurilor proprii;

2. aport net – reprezintă valoarea cu care contribuie la reorganizare societățile intrate în fuziune;

3. valoarea contabilă a acțiunilor sau a părților sociale ale societăților care fuzionează – reprezintă raportul dintre activul net contabil/aportul net și numărul de acțiuni sau de părți sociale corespunzătoare societăților care fuzionează;

4. **primă de fuziune** – reprezintă diferența între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății absorbante”.

➤ **Întocmirea situațiilor financiare**

Cu ocazia fuziunii, în conformitate cu prevederile Legii societăților, dar și a Legii contabilității, art. 28 alin. (1¹), fiecare societate care participă la fuziune are obligația să întocmească situații financiare. Aceste situații financiare se întocmesc pentru data stabilită potrivit Legii societăților, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile, și se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociaților.

Situațiile financiare astfel întocmite reprezintă situații financiare cu scop special, fiind destinate doar operațiunilor de fuziune, divizare și lichidare a societăților și sunt supuse auditului statutar.

În vederea întocmirii situațiilor financiare cu scop special, se procedează la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile. Rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitatea societăților, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

contabilitate
societate
absorbantă

Operațiuni efectuate cu ocazia fuziunii

Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii presupune următoarele aspecte:

a) **Reflectarea în contabilitatea societății absorbante/societății nou-constituite** a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii primite ca aport și preluate pe baza bilanței de verificare sintetice, bilanței de verificare analitice, altor registre, jurnale și documente, precum și a protocolului de predare-primire.

În situația folosirii **metodei activului net contabil**, recunoașterea în contabilitatea societății absorbante/societății nou-constituite a elementelor de natura activelor primite de la societatea absorbită/societățile care își încetează existența se efectuează la valoarea contabilă netă sau la valoarea contabilă brută, caz în care se preiau distinct ajustările corespunzătoare, așa cum acestea sunt evidențiate în contabilitatea societății absorbite/societății care își încetează existența.

Rețineți!



În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune (în cazul utilizării metodei evaluării globale), diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia fuziunii a societății absorbite se recunosc în contabilitatea societății absorbante/societății nou-constituite pe seama elementelor bilanțiere cărora le corespund. Eventuala diferență nealocată reprezintă fond comercial.

Înregistrarea aportului net de fuziune pe elemente de capitaluri proprii se efectuează conform **proiectului de fuziune** aprobat potrivit legii.

Diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia fuziunii a societății absorbante (în cazul utilizării metodei evaluării globale) nu se înregistrează în contabilitatea acesteia. În protocolul de predare-primire se precizează soldurile conturilor pentru societatea absorbită/societățile care își încetează existența, conform balanței de verificare pe baza căreia s-au întocmit situațiile financiare cu scop special, precum și orice informații pe care societățile le consideră necesare pentru evidențierea în contabilitate a elementelor preluate.

Protocolul de predare-primire

În cazul fuziunii prin transferul în totalitate al patrimoniului către o societate nou-constituită în acest scop, când sunt implicate două sau mai multe societăți, se întocmesc protocoale de predare-primire distincte pentru fiecare dintre societățile care își încetează existența.

În protocolul de predare-primire se precizează rezultatul înregistrat în contul de profit și pierdere de către societatea care își încetează existența ca urmare a fuziunii, în intervalul dintre data la care au fost întocmite situațiile financiare cu scop special și data întocmirii protocolului. La societatea absorbantă/societatea nou-constituită, înregistrarea preluării acestui rezultat se efectuează pe seama contului 117 „Rezultatul raportat”/analitic distinct.

Protocolul de predare-primire trebuie să conțină informații explicite cu privire la elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii predate, cu precizarea inclusiv a valorii fiscale a acestora. Acest document trebuie să fie semnat de către administratori sau de către alte persoane care au obligația gestionării societăților respective.

În contabilitatea societății absorbante/societății nou-constituite se preiau soldurile conturilor existente la societatea absorbită/fiecare societate care își încetează existența la data preluării, astfel cum au fost precizate în protocolul de predare-primire.

De asemenea, fiecare societate absorbită predă societății absorbante documentele care atestă dreptul de proprietate asupra bunurilor și valorilor transferate.

b) Reflectarea în contabilitatea societății absorbite, respectiv a fiecărei societăți care își încetează existența, a transmiterii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii către societatea absorbantă/societatea nou-constituită

contabilitate
societate
absorbită

În situația în care valoarea aportului net de fuziune este egală cu valoarea activului net contabil, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbite/respectiv ale fiecărei societăți care își încetează existența sunt scoase din evidența acesteia/acestora la valoarea existentă în contabilitate.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune (**metoda evaluării globale**), la societatea absorbită/societățile care își transfe-

ră în totalitate patrimoniul către o societate nou-constituită în acest scop, diferențele rezultate sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din fuziune, astfel:

- ✓ dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca profit;
- ✓ dacă valoarea aportului net este mai mică decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca pierdere.

Recunoașterea în contabilitatea societății absorbite/fiecărei societăți care își încetează existența a diferenței rezultate în urma evaluării globale, se realizează la data la care fuziunea își produce efectele, prin conturile:

- 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”;
- 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”.



A. Exemple privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune utilizând metoda activului net contabil

Metoda activului net contabil presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare se bazează pe activul net contabil. În acest caz, la operațiunile de fuziune, elementele bilanțiere sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea la care acestea au fost evidențiate în contabilitatea societății care le cedează.

⇒ **Fuziunea prin absorbție:**

Fuziunea prin absorbție este o modalitate de fuziune prin care una sau mai multe societăți transferă în totalitate patrimoniul lor unei alte societăți existente.

Exemplu:

Societatea Absorbantă S.R.L. are un capital social în valoare de 400.000 de lei, împărțit în 400.000 de părți sociale, cu valoarea nominală de 1 leu/parte socială.

Societatea Absorbită S.R.L. are un capital social în valoare de 250.000 de lei, împărțit în 250.000 de părți sociale, cu valoarea nominală de 1 leu/parte socială.

Societatea Absorbantă SRL absoarbe societatea Absorbită SRL.

Etapele reflectării în contabilitate a operațiunii de fuziune prin absorbție în acest caz sunt următoarele:

1. Inventarierea și evaluarea

Se efectuează inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale celor două societăți care fuzionează, iar rezultatele acestor operațiuni se înregistrează în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile.

2. Întocmirea Situațiilor financiare

Bilanțul societății Absorbante S.R.L. se prezintă astfel:

Denumirea elementului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
Imobilizări corporale (ct. 212 – 2812) (2.285.000 – 585.000) lei	1.700.000
TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE	1.700.000
ACTIVE CIRCULANTE	
Stocuri (ct. 371 – 397) (220.000 – 20.000) lei	200.000
Creanțe (ct. 411 – 491) (440.000 – 15.000) lei	425.000
Casa și conturi la bănci (ct. 5121)	50.000
TOTAL ACTIVE CIRCULANTE	675.000
DATORII – sume care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (ct. 404)	775.000
ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	-100.000
TOTAL ACTIVE – DATORII CURENTE (1.700.000 + 675.000 – 775.000) lei	1.600.000
CAPITALURI PROPRII	
Capital social subscris vărsat (ct. 1012) (400.000 părți sociale x 1 leu/parte socială)	400.000
Rezerve din reevaluare (ct. 105)	625.000
Alte rezerve (ct. 1068)	575.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	1.600.000
TOTAL CAPITALURI	1.600.000

Bilanțul societății Absorbite S.R.L. se prezintă astfel:

Denumirea elementului	Sold
ACTIVE IMOBILIZATE	
Imobilizări corporale (ct. 212 – 2812) (695.000 – 195.000) lei	500.000
TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE	500.000
ACTIVE CIRCULANTE	
Stocuri (ct. 301)	165.000
Creanțe (ct. 411 – 491) (375.000 – 55.000) lei	320.000
Casa și conturi la bănci (ct. 5121)	10.000
TOTAL ACTIVE CIRCULANTE	495.000
DATORII – sume care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (ct. 419)	245.000
ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	250.000
TOTAL ACTIVE – DATORII CURENTE (500.000 + 495.000 – 245.000) lei	750.000
CAPITALURI PROPRII	

Capital social subscris vărsat (ct. 1012) (250.000 părți sociale x 1 leu/parte socială)	250.000
Rezerve din reevaluare (ct. 105)	270.000
Rezerve (ct. 1061 + 1068) (30.000 + 200.000) lei	230.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	750.000
TOTAL CAPITALURI	750.000

3. Determinarea ratei de schimb a părților sociale

părți
sociale

- a) Se stabilește valoarea contabilă a părților sociale ale celor două societăți:
 1 parte socială societatea Absorbantă S.R.L. = 1.600.000 lei (total capitaluri) / 400.000 părți sociale (capital social) = 4 lei
 1 parte socială societatea Absorbită S.R.L. = 750.000 lei (total capitaluri) / 250.000 părți sociale (capital social) = 3 lei
- b) Se stabilește rata de schimb (RS) a părților sociale prin raportarea valorii contabile a unei părți sociale a societății absorbite la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății absorbante:
 $RS = 3 \text{ lei/parte socială} : 4 \text{ lei/parte socială} = 3/4$, adică se schimbă 4 părți sociale ale societății absorbite pentru 3 părți sociale ale societății absorbante.

4. Stabilirea numărului de părți sociale de emis, inclusiv prima de fuziune

prima de
fuziune

Stabilirea numărului de părți sociale de emis de către societatea Absorbantă S.R.L. în urma fuziunii se efectuează fie prin raportarea activului net aporțat al societății Absorbite la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății Absorbante, fie prin înmulțirea numărului de părți sociale ale societății Absorbite cu rata de schimb a părților sociale:

- valoarea activului net aporțat al societății Absorbite S.R.L. este de 750.000 lei;
- valoarea contabilă a unei părți sociale la societatea Absorbantă S.R.L. este de 4 lei;

 $750.000 \text{ lei} : 4 \text{ lei/parte socială} = 187.500 \text{ părți sociale};$
 sau
 $250.000 \text{ părți sociale} \times 3/4 (RS) = 187.500 \text{ părți sociale}.$

Se determină creșterea capitalului social la societatea Absorbantă S.R.L., prin înmulțirea numărului de părți sociale nou-emise de către societatea Absorbantă cu valoarea nominală a unei părți sociale de la această societate:

$$187.500 \text{ părți sociale} \times 1 \text{ leu/parte socială} = 187.500 \text{ lei, capital social.}$$



Se calculează prima de fuziune ca diferență între valoarea contabilă a părților sociale la societatea Absorbită și valoarea nominală a părților sociale nou-emise de către societatea Absorbantă:

$$750.000 \text{ lei} - 187.500 \text{ lei} = 562.500 \text{ lei, primă de fuziune.}$$

Notă!

Asociații societății Absorbite S.R.L. vor primi, ca urmare a fuziunii, 187.500 de părți sociale cu valoarea de 1 leu/parte socială (valoarea nominală a unei părți sociale).