

Consilierul Verde al Contabilului

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



Modificarea și completarea Codului fiscal pentru 2020

Prin O.G. nr. 6 din 28 ianuarie 2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicată în Monitorul Oficial nr. 72 din 31 ianuarie 2020, s-au modificat, completat și abrogat următoarele prevederi din:

☒ Impozit pe profit:impozit
pe profit

Sintetic, **completări relevante** s-au efectuat la:

✓ **articolul 13 „Contribuabili”** alineatul (1), fiind introduse și următoarele categorii de contribuabili obligate la plata impozitului pe profit:

- **lit. f):** persoanele juridice străine rezidente într-un stat terț care desfășoară activitate în România prin intermediul unuia sau mai multor elemente tratate drept sedii permanente, în ceea ce privește situațiile ce implică existența unor tratamente neuniforme ale elementelor hibride sau tratamente neuniforme ale rezidenței fiscale reglementate în capitolului III¹;
- **lit. g):** entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică, în ceea ce privește situațiile ce implică existența unor tratamente neuniforme ale elementelor hibride inversate astfel cum acestea sunt reglementate în cadrul capitolului III¹.

✓ **articolul 40¹**, fiind introdus punctul 4¹ prin care s-au reglementat următoarele aspecte necesare pentru aplicarea prevederilor art. 40⁶ „Compatibilitatea cu legislația europeană” și art. 40⁷ „Tratamentele neuniforme ale elementelor hibride inversate”:

- a) în cazul în care tratamentul neuniform decurge din situațiile prevăzute de pct. 11 al prezentului articol lit. a) subpct. (ii)-(v) sau dintr-o dublă deducere și, respectiv, în cazul în care este necesară o ajustare în temeiul art. 40⁶ alin. (3) sau al art. 40⁷, definiția întreprinderii asociate se modifică astfel încât procentul impus de 25% să fie înlocuit cu un procent impus de 50%;
- b) o persoană care acționează împreună cu o altă persoană în ceea ce privește drepturile de vot sau proprietatea asupra capitalului unei entități este considerată deținătoare a unei participații în ceea ce privește toate drepturile de vot în cadrul entității respective sau proprietatea asupra capitalului entității respective care sunt deținute de cealaltă persoană;
- c) o întreprindere asociată înseamnă, de asemenea, o entitate care face parte din același grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară ca și contribuabilul, o întreprindere în care contribuabilul are o influență semnificativă asupra conducerii sau o întreprindere care are o influență semnificativă asupra conducerii contribuabilului;”.



✓ **articolul 40¹ „Definiții specifice”**, fiind introduse punctele 11, 12, 13 și 14:

- **pct. 11: tratament neuniform al elementelor hibride** definit drept o situație care implică un contribuabil sau o entitate, în ceea ce privește art. 40⁶ alin. (3), și conduce la un tratament neuniform de deducere fără includere sau de dublă deducere;
- **pct. 12: grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară**, definit drept un grup compus din toate entitățile incluse în totalitate în situațiile financiare consolidate întocmite în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară sau cu sistemul național de raportare financiară al unui stat membru;

Prelungirea termenului de suspendare a transmiterii declarațiilor informative TVA

Prin **ART. I pct. 13** din O.G. nr. 6/2020 din 28 ianuarie 2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicată în Monitorul Oficial nr. 72 din 31 ianuarie 2020, s-au modificat prevederile **alin. (4) și (5) al art. 324** „Decontul special de taxă și alte declarații” cu privire la declarația informativă cod 392.

Prin **alin. (4)** se reglementează obligația persoanei impozabile înregistrate în scopuri de TVA, în regim normal, conform prevederilor art. 316, care realizează o cifră de afaceri mai mică de 300.000 lei/an calendaristic, de a comunica organului fiscal competent, printr-o notificare formulată în scris, următoarele informații referitoare la operațiunile taxabile realizate:

- suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii către persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316 și suma taxei aferente;
- suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii către persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316, și suma taxei aferente.

Notă: Notificarea se comunică până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui de referință.

Prin **alin. (5)** se reglementează obligația persoanei impozabile neînregistrate în scopuri de TVA, în regim normal, conform prevederilor art. 316, a cărei cifră de afaceri, exclusiv veniturile obținute din vânzarea de bilete de transport internațional rutier de persoane, este mai mică de 300.000 lei/an calendaristic, de a comunica organului fiscal competent, printr-o notificare formulată în scris, următoarele informații:

- suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii către persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316;
- suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii către persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316;
- suma totală și taxa aferentă achizițiilor de la persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316;
- suma totală a achizițiilor de la persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316.

Prin art. 324 alin. (6) se reglementează obligația persoanei impozabile înregistrate în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316, care prestează servicii de transport internațional de a comunica organului fiscal competent, printr-o notificare scrisă, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor, suma totală a veniturilor obținute din vânzarea de bilete pentru transportul rutier internațional de persoane cu locul de plecare din România.

Prin **ART. II** din O.G. nr. 5/2020 s-a reglementat faptul că aplicarea prevederilor art. 324 alin. (4)-(6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se suspendă până la data de **31 decembrie 2022**.

Practic, suspendarea completării și transmiterii până la data de **31 decembrie 2022** se referă la următoarele formulare:

Norme pentru aplicarea Legii nr. 129/2019

În Monitorul Oficial nr. 75 din 3 februarie 2020 s-a publicat O.M.F.P. nr. 102 din 22 ianuarie 2020 prin care s-au aprobat Normele de aplicare a prevederilor Legii nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative pentru entitățile raportoare supravegheate și controlate de Oficiul Național.

Conform acestui act normativ, entitățile raportoare supravegheate și controlate de Oficiu includ cel puțin următoarele:

a) Categori:

- instituțiile financiare nebankare înscrise exclusiv în Registrul general al Băncii Naționale Române și care nu au și statut de instituție de plată sau instituție emitentă de monedă electronică;
- instituțiile financiare nebankare înscrise în Registrul de evidență al Băncii Naționale Române, respectiv casele de amanet, casele de ajutor reciproc și entități fără scop patrimonial;
- furnizori specializați în servicii de informare cu privire la conturi;
- casele de schimb valutar autorizate de M.F.P.;
- furnizorii de servicii poștale autorizați de Autoritatea Națională pentru Administrare și Reglementare în Comunicații, care prestează servicii de plată;

b) furnizorii de servicii de jocuri de noroc autorizați de Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc;

c) auditorii financiari, experții contabili și contabilii autorizați, cenzorii, consultanții fiscali, precum și alte entități ce desfășoară efectiv activități conform codurilor CAEN 7022;

d) notarii publici, avocații, executorii judecătorești, practicienii în insolvență, precum și alte persoane care exercită profesii juridice liberale, conform codului CAEN 6910, în cazul în care acordă asistență pentru întocmirea sau perfectarea de operațiuni pentru clienții lor privind:

- cumpărarea ori vânzarea de bunuri imobile, acțiuni sau părți sociale ori elemente ale fondului de comerț;
- administrarea instrumentelor financiare, valorilor mobiliare sau a altor bunuri ale clienților;
- operațiuni sau tranzacții care implică o sumă de bani sau un transfer de proprietate, constituirea sau administrarea de conturi bancare, de economii ori de instrumente financiare;
- organizarea procesului de subscriere a aporturilor necesare constituirii, funcționării sau administrării unei societăți;
- constituirea, administrarea ori conducerea unor astfel de societăți, organismelor de plasament colectiv în valori mobiliare sau a altor structuri similare, precum și în cazul în care participă în numele sau pentru clienții lor în orice operațiune cu caracter financiar ori vizând bunuri imobile, în conformitate cu prevederile art. 5 alin. (1) lit. f) din lege;
- furnizorii de servicii pentru societăți sau fiducii, precum și entități ce desfășoară activități conform codurilor CAEN 6420, 6820;

R

Societăți comerciale

Divizarea societăților comerciale	R 1.1/001
Dizolvarea și lichidarea simultană a societăților	R 1.2/001
Divizare în antiteză cu transferul de bunuri	R 1.3/001
Monografia contabilă a operațiunilor de fuziune	R 1.4/001
Lichidarea unei microîntreprinderi – monografie contabilă	R 1.5/001

Sumar

Divizarea societăților comerciale

Legea nr. 31/1990, a societăților comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, definește divizarea societăților comerciale la art. 238 alin. (2) astfel:

„Divizarea este operațiunea prin care:

- a) o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă mai multor societăți totalitatea patrimoniului său, în schimbul repartizării către acționarii societății divizate de acțiuni la societățile beneficiare și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate;*
- b) o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă totalitatea patrimoniului său mai multor societăți nou-constituite, în schimbul repartizării către acționarii societății divizate de acțiuni la societățile nou-constituite și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate.”*



Notă: Divizarea poate avea loc și prin transferul simultan al patrimoniului societății divizate către una sau mai multe societăți existente și una sau mai multe societăți nou-constituite.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor legate de divizare se realizează respectând prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 și O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Procedurile specifice pentru divizarea societăților comerciale sunt prevăzute în O.M.F.P. 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, sunt aplicabile prevederile Legii 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.

Aspectele procedurale ale dizolvării societăților menționate în mod expres în O.M.F.P. nr. 897/2015 (care au la bază reglementările generale din Legea contabilității și Legea societăților comerciale) sunt:

- întocmirea de situații financiare pentru data stabilită pentru divizare și depunerea lor 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 întocmite cu această ocazie reprezintă situații financiare cu scop special, fiind destinate operațiunii de divizare;
- situațiile financiare speciale sunt supuse auditului statutar;
- în vederea întocmirii situațiilor financiare speciale, se procedează la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor O.M.F.P. 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.

– Divizarea își produce efectele la datele prevăzute la art. 249 din Legea societăților comerciale, respectiv:

- a) în cazul constituirii uneia sau mai multor societăți noi, de la data înmatriculării în registrul comerțului a noii societăți sau a ultimei dintre ele;
- b) în alte cazuri, de la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale a acționarilor/asociaților care a aprobat operațiunea, cu excepția cazului în care, prin acordul părților, se stipulează că operațiunea avea efect la o altă dată, care nu poate fi însă ulterioară încheierii exercițiului financiar curent al societății absorbante sau societăților beneficiare, nici anterioară încheierii ultimului exercițiu financiar încheiat al societății sau societăților ce își transferă patrimoniul.

În accepțiunea Normelor metodologice reglementate prin O.M.F.P. nr. 897/2015, din punct de vedere contabil, operațiunile efectuate cu ocazia divizării corespund uneia din următoarele două metode, în funcție de modul de evaluare a elementelor bilanțiere:

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

metode
evaluare

1. **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 divizare, elementele bilanțiere sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea la care acestea au fost evidențiate în contabilitatea societății care le cedează.
2. **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 divizare, elementele bilanțiere ale societății care le cedează sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea rezultată în urma evaluării.

În înțelesul aceluiași norme metodologice, expresiile utilizate la calcule au următoarele semnificații:

1. **activ net contabil** = diferența între total active și total datorii și corespunde capitalurilor proprii;
2. **aport net** = valoarea cu care contribuie la reorganizare societățile intrate în divizare;
3. **valoarea contabilă a acțiunilor sau a părților sociale** ale societăților care se divizează = raportul dintre activul net contabil/aportul net și numărul de acțiuni sau de părți sociale corespunzătoare societăților care se divizează;
4. **primă de divizare** = diferența între valoarea aportului rezultat din divizare și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății(lor) beneficiare.



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

- a) **Reflectarea în contabilitatea societății(lor) beneficiare deja existente/societății(lor) nou-constituite a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii primite de la societatea divizată și preluate pe baza balanței de verificare sintetice, balanței de verificare analitice, altor registre, jurnale și documente, precum și a protocolului de predare-primire**



În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de divizare (metoda evaluării globale), la societatea care se divizează și își încetează existența, diferențele rezultate sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din divizare, 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 divizate care își încetează existența a diferenței rezultate în urma evaluării globale se realizează prin conturile 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” și 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”, la data la care divizarea își produce efectele.

Vom exemplifica în continuare divizarea unei societăți comerciale utilizând pentru calcul metoda activului net contabil.

Exemplul 1: Divizarea societății cu încetarea existenței acesteia – Metoda activului net contabil

S.C. DIVIZATĂ S.R.L. are un capital social de 5.000 de lei împărțit în 5.000 de părți sociale cu valoarea nominală de 1 leu/parte socială.



S.C. DIVIZATĂ S.R.L. se divizează și își încetează existența astfel: S.C. EXISTENTĂ S.R.L, care este deja constituită, va prelua 40% din societatea care se divizează, iar restul de 60% se va prelua de S.C. NOU-CONSTITUITĂ S.R.L care se constituie acum. S.C. EXISTENTĂ S.R.L. are un capital de 3.500 de lei împărțit în 3.500 de părți sociale.

Etapele de lucru sunt următoarele:

1. Se efectuează inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale celor două societăți participante la divizare și se înregistrează în contabilitate rezultatele.
2. Se întocmesc situațiile financiare:

Bilanțul societății S.C. DIVIZATĂ S.R.L.

Imobilizări corporale (ct. 21X – ct. 281) (217.500 lei – 67.500 lei)	150.000 lei
<i>TOTAL Active imobilizate</i>	<i>150.000 lei</i>
Stocuri	158.000 lei
Creanțe (ct. 411 – ct. 491) (105.000 lei – 7.665 lei)	97.335 lei
Casa și conturi la bănci	42.500 lei
<i>TOTAL Active circulante</i>	<i>297.835 lei</i>
Datorii < 1 an (ct. 401 + ct. 419) (231.000 lei + 38.335 lei)	269.335 lei
<i>Active circulante nete/Datorii curente nete</i>	<i>28.500 lei</i>
<i>TOTAL Active – Datorii curente</i>	<i>178.500 lei</i>
Capital subscris vărsat	5.000 lei
Rezerve din reevaluare (ct. 105)	167.500 lei
Alte rezerve (ct. 1068)	1.000 lei

c) preluarea de la societatea DIVIZATĂ S.R.L. a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

456	=	%	664.800 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul”		401	554.400 lei
		„Furnizori”	
		419	92.004 lei
		„Clienți – creditori”	
		491	18.396 lei
		„Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți”	

7. Bilanțurile întocmite de către societățile rezultate în urma divizării

Bilanțul societății EXISTENTĂ S.R.L.

A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813)	1.200.000 lei
(1.360.000 + 240.000 – 400.000)	
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	1.200.000 lei
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371)	817.800 lei
(565.000 + 252.800)	
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element)	530.736 lei
(ct. 411 - 491)	
(395.000 + 168.000 - 20.000 – 12.264)	
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	248.000 lei
(180.000 + 68.000)	
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.596.536 lei
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419)	1.734.136 lei
(800.000 + 369.600 + 503.200 + 61.336)	
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	– 137.600 lei
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	1.062.400 lei
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	19.148 lei
– capital subscris vărsat (ct. 1012)	
((7.000 + 2.574) părți sociale x 2 lei/parte socială)	
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	280.452 lei
IV. REZERVE (ct. 1068)	612.800 lei
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	150.000 lei
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	1.062.400 lei
CAPITALURI – TOTAL	1.062.400 lei

Bilanțul societății NOU-CONSTITUITĂ S.R.L.

A. ACTIVE IMOBILIZATE

Dizolvarea și lichidarea simultană a societăților (lichidarea voluntară)

Lichidarea societăților comerciale este un proces lung, amplu și complex, care necesită resurse financiare majore, ocazionate, în primul rând, de achitarea onorariilor lichidatorilor. Se apelează la lichidatori independenți atunci când acționarii nu se pot înțelege cu privire la partajul patrimoniului societății, în lipsa votului unanim al acestora. Procesul distinct de lichidare se realizează de către lichidatori independenți, care sunt persoane fizice sau juridice autorizate în acest sens de către UNPIR.

lichidare

Pentru a veni în întâmpinarea asociaților care se pun de acord cu privire la partajul patrimoniului societății și care doresc dizolvarea societății, Legea nr. 31/1990, a societăților – republicată –, cu modificările și completările ulterioare, instituie procedura dizolvării și lichidării simultane fără numire de lichidator, prevăzută la art. 235.

Transmiterea dreptului de proprietate asupra bunurilor către asociați are loc la data radierii societății din registrul comerțului, prin eliberarea de către această instituție fiecărui asociat a unui certificat constatator al dreptului de proprietate asupra activelor distribuite, în baza căruia asociatul poate proceda la înscrierea bunurilor imobile în cartea funciară.

Important!

Certificatul constatator nu se eliberează în mod automat, ci numai prin depunerea la registru, de către fiecare asociat în parte, a unei cereri în acest sens (formular tipizat), însoțită de un proces-verbal în care sunt enumerate și descrise bunurile ce revin fiecărui asociat.



Exemplu – Lichidarea voluntară a unei societăți cu asociat unic

În cele ce urmează, prezentăm exemplul unei societăți cu un singur asociat, care decide dizolvarea cu lichidare simultană a acesteia. Prin exemplul prezentat s-au avut în vedere atât aspectele juridice, cât și cele contabile și fiscale.



O societate cu asociat unic prezintă, la data de 31 mai anul N, următoarea situație a soldurilor conform bilanțului contabil:

SOLDURI DEBITOARE:		SOLDURI CREDITOARE:	
371	2.597	1061	200
5311	10.000	1171	9.536
2133	8.000	401	3.349
		4551	8.000
TOTAL	22.085		22.085

Alte informații:

- ajustarea înregistrată pentru deprecierea mărfurilor, în valoare de 403 lei (3.000 lei – 403 lei = 2.597 lei stoc marfă), a fost constituită în perioada în care societatea a fost plătitoare de impozit pe profit, fiind considerată la acel moment cheltuială nedeductibilă fiscal;

15) Bilanțul înainte de repartizarea activului net către asociatul unic este următorul:

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 2133-2813) (20.000 – 12.000)	02	8.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	8.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371 – 397) (3.000 – 403)	05	0
II. CREANȚE (ct. 4111)	06	0
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5311)	08	10.415
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	10.415
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 4423)	11	0
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	10.415
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	18.415
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22), din care:	19	1.000
– capital subscris vărsat (ct. 1012) (100 părți sociale x 10 lei/parte socială)	21	1.000
IV. REZERVE (ct. 1061)	26	200
V. REZULTAT REPORTAT (profit)	27	9.536
VI. REZULTAT CURENT (profit)	28	7.679
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	18.415
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	18.415

16) Urmează etapa repartizării activului net (capitalului propriu) către asociatul unic și trecerea autoturismului în contul asociatului. Această etapă este premergătoare etapei a II-a de la registrul comerțului, privind radierea societății.

Activul net ce trebuie repartizat asociatului este format din următoarele elemente:

- capital social
- rezerva legală
- profitul precedent și curent.

În această etapă apare problema stabilirii câștigului realizat de către asociatul unic din lichidarea persoanei juridice, asupra căruia se aplică procentul de impozit de 10%, conform art. 97 „Reținerea impozitului din veniturile din investiții” alin. (5) din Codul fiscal. Potrivit acestui articol, impozitul este final, iar obligația calculării, reținerii și plății impozitului revine persoanei juridice.

Divizare în antiteză cu transferul de bunuri

Baza legală:

Divizarea reprezintă operațiunea de reorganizare reglementată de următoarele acte normative:

- ✓ Legea nr. 31/1990 privind societățile, republicată, cu modificările și completările ulterioare
- ✓ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare
- ✓ O.M.F.P. nr. 897 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
- ✓ O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.



Transferul de active este reglementat fiscal de:

- ✓ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
- ✓ H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal

Definirea divizării ca operațiune de reorganizare

Divizarea totală este operațiunea de reorganizare prevăzută la art. 238 din Legea nr. 31 privind societățile ce se efectuează prin transferarea *tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii* ale societății divizate mai multor societăți beneficiare, în schimbul repartizării de acțiuni/părți sociale *către acționarii/asociații societății divizate* la societățile beneficiare și, eventual, al unei *plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate*.

Codul fiscal definește de asemenea divizarea totală, prin art. 32 alin. (1) lit. b), ca fiind operațiunea prin care o societate, în momentul și ca efect al dizolvării fără lichidare, își transferă totalitatea activelor și pasivelor către două sau mai multe societăți existente ori nou-înființate, în schimbul emiterii către participanții săi, pe bază de proporționalitate, de titluri de participare reprezentând capitalul societăților beneficiare și, dacă este cazul, a sumei în numerar de maximum 10% din valoarea nominală sau, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor.



Prin art. 32 alin. (1) lit. c), divizarea parțială este definită ca fiind operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, una sau mai multe ramuri de activitate, către una sau mai multe societăți existente ori nou-înființate, lăsând cel puțin o ramură de activitate în societatea cedentă, în schimbul emiterii către participanții săi, pe bază de proporționalitate, de titluri de participare reprezentând capitalul societăților beneficiare.



Transferul de active

Transferul de active este operațiune distinctă față de divizare, fiind definită prin Codul fiscal la art. 32 alin. (1) lit. d). Spre deosebire de divizare, transferul de active poate fi efectuat atât în cazul operațiunilor de reorganizare cum sunt divizarea sau fuziunea, cât și în alte situații decât cele ce implică reorganizarea.

În Codul fiscal, din punctul de vedere al TVA, se regăsesc prevederi exprese cu privire la tratamentul fiscal al operațiunilor de transfer de active. Astfel, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România.

Transferul de active este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, fără ca activele să fie tratate individual la persoana impozabilă cedentă, ci ca un tot unitar, indiferent dacă este un transfer total sau parțial de active. Transferul de active poate fi un transfer universal sau un transfer parțial. Transferul parțial de active este transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie, din punct de vedere tehnic, o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate.

transfer
active

Din punct de vedere fiscal, al aplicării TVA, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România.

Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.

Condiții pentru ca transferul activelor să nu fie considerat livrare de bunuri:

Pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active din punctul de vedere al TVA, primitorul activelor trebuie să *facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată*, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă sau să vândă eventualele stocuri. Dovada intenției se face prin transmiterea către cedentul activelor a unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții, respectiv desfășurarea activității preluate.

Rețineți!

Pentru calificarea unei activități ca transfer de active nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectiva activitate. Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării.



Consecințe fiscale pentru beneficiarul transferului

Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu.

Lichidarea unei microîntreprinderi – monografie contabilă

O societate comercială plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii cu asociat unic decide lichidarea voluntară.



Balanța de verificare prezintă următoarele solduri:

Contul 1012 „Capital social vărsat” – sold creditor = 200 lei
 Contul 1061 „Rezerve legale” – sold creditor = 40 lei
 Contul 1068 „Alte rezerve” – sold creditor = 309.046 lei
 Contul 117 „Rezultatul reportat” – sold debitor = 7.861 lei
 Contul 2111 „Terenuri” – sold debitor = 321.978 lei
 Contul 212 „Construcții” – sold debitor = 379.021 lei
 Contul 2812 „Amortizarea construcțiilor” – sold creditor = 14.213 lei
 Contul 441 „Impozit pe profit/venit” – sold debitor = 2.005 lei
 Contul 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților” – sold creditor = 387.366 lei

Asociatul dorește să păstreze terenul și clădirea în contul împrumutului acordat firmei.

Rezerva legală, la constituire, a fost deductibilă la calculul impozitului pe profit. Se renunță la impozitul pe profit plătit în plus și nerecuperat.

Bilanțul înainte de lichidare se prezintă astfel:

111 „Terenuri” = 321.978 lei
 212 „Construcții” 379.021 lei – 14.213 lei = 364.808 lei
 441 „Impozit pe profit/venit” = 2.005 lei
Total active = 688.791 lei
 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților” = 387.366 lei
Total active – Datorii = 301.425 lei
 1012 „Capital social vărsat” = 200 lei
 1061 „Rezerve legale” = 40 lei
 1068 „Alte rezerve” = 309.046 lei
 117 „Rezultatul reportat” = 7.861 lei
Total capitaluri proprii = 301.425 lei

Operațiunile de lichidare:

1) Se anulează rezervele. Suma din contul 1068 „Alte rezerve” se repartizează înapoi în contul 117 „Rezultatul reportat”:

1068	=	117	309.046 lei
„Alte rezerve”		„Rezultatul reportat”	

– S-a acoperit pierderea reportată (de 7.861 lei), deci acum există un profit nerepartizat de 309.046 lei – 7.861 lei = 301.185 lei.

2) Profitul nerepartizat se repartizează ca dividende și se reține impozitul pe dividende:

117	=	457	301.185 lei
„Rezultatul reportat”		„Dividende de plată”	
457	=	446	301.185 x 5% =
„Dividende de plată”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	15.059 lei

Societatea datorează acum asociatului sumele înregistrate în conturile „Sume datorate acționarilor/asociaților” și 457 „Dividende de plată”, adică 387.366 lei + (301.185 lei – 15.059 lei) = 673.492 lei.

3) Se vând asociatului terenul și clădirea. (**Atenție** la prevederile art. 11 alin. (4) din Codul fiscal conform cărora valoarea la care această vânzare trebuie să aibă loc este valoarea de piață):

461	=	7583	673.492 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor”	

Se destochează activele vândute:

6583	=	2111	321.978 lei
„Cheltuieli privind activele cedate”		„Terenuri”	
%	=	212	379.021 lei
2812		„Construcții”	14.213 lei
„Amortizarea construcțiilor”			
6583			364.808 lei
„Cheltuieli privind activele cedate”			

4) Se compensează creanțele asociatului cu datoria față de societate:

455	=	461	387.366 lei
„Sume datorate acționarilor/ asociaților”		„Debitori diverși”	

457	=	461	286.126 lei
„Dividende de plată”		„Debitori diverși”	

5) Se închid conturile de venituri și cheltuieli:

121	=	6583	321.978 lei + 364.808 lei =
„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli privind activele cedate”	686.786 lei