

Această lucrare poate fi vizualizată și online



www.rsonline.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 124, februarie 2026

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Distribuirea în natură a dividendelor. Tratament contabil și fiscal



MONOGRAFIE CONTABILĂ

Acordarea dividendelor în natură

CAZURI PRACTICE

Contract de schimb imobiliar

Tranzacționare titluri de valoare

Anulare cod de TVA la PFA



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

www.rs.ro

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE ©

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, economist Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – FEBRUARIE 2026

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Distribuirea în natură a dividendelor. Tratatment contabil și fiscal 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFIE CONTABILĂ

- Acordarea dividendelor în natură 13
expert contabil Gabi POPESCU

✓ CAZURI PRACTICE

- Inventarierea și gestionarea stocurilor. Aspecte și implicații fiscale pentru multiple gestiuni 18
- Contract de schimb imobiliar 22
- Dosarul prețurilor de transfer 24
- Amenajare spațiu în comodat 26
- Ajustarea TVA pentru bunuri neutilizate 27
- Tranzacționare titluri de valoare 29
- Organizare audit intern 31
- Regularizare dividende interimare 33
- Servicii IT primite și servicii tehnice prestate. Parteneri din Italia 35
- Anulare cod de TVA la PFA 37
- Împrumut primit de la asociat. Înregistrare, dobândă, obligații fiscale și declarative 39



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Georgiana Stoica

Tehnoredactare: Daniela Segărceanu

Corectură: Anca Totoescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCSIS conform Deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel.: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Daniela Militaru

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Distribuirea în natură a dividendelor. Tratament contabil și fiscal

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Compensarea creanțelor reciproce reprezintă un mecanism juridic prin care două persoane care sunt în același timp debitor și creditor una față de cealaltă își sting obligațiile până la concurența celei mai mici dintre ele, fără a mai fi necesară o plată efectivă în numerar. Acest mecanism este reglementat de Codul civil și este frecvent utilizat în practică pentru simplificarea raporturilor obligaționale.

Pentru ca o compensare legală să fie posibilă, este necesar ca între părți să existe creanțe reciproce, certe, lichide și exigibile. Reciprocitatea presupune că fiecare parte are simultan calitatea de creditor și debitor.

Caracterul cert înseamnă că existența creanței nu este contestată, lichiditatea presupune că valoarea acesteia este determinată sau determinabilă, iar exigibilitatea implică faptul că obligația a ajuns la scadență și poate fi cerută la plată.

În cazul societăților comerciale, compensarea este adesea utilizată în relația cu asociații, inclusiv în situații care privesc dividendele. Astfel, dacă un asociat are de primit dividende aprobate de adunarea generală a asociaților, acesta dobândește o creanță certă, lichidă și exigibilă asupra societății. În același timp, dacă societatea transferă asociatului un bun (de exemplu, un imobil), asociatul dobândește o obligație de plată a contravalorii bunului, iar societatea devine creditorul acestei sume.

Studiu de caz nr. 1 : Presupunând că o societate comercială plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor are de plătit dividende către asociat și dorește efectuarea plății prin cedarea unui imobil (casă + teren aferent), achiziționat în anul 2019 prin taxare inversă (4426 = 4427) și aflat în patrimoniul companiei, se va stabili tratamentul contabil și fiscal al tranzacțiilor derulate în vederea compensării creanțelor reciproce (pe de o parte, creanța asociatului față de societate, reprezentată de dividendele de primit, iar, pe de altă parte, creanța societății față de asociat, ca urmare a cedării imobilului respectiv).

În situația descrisă, compensarea poate interveni între creanța asociatului asupra societății, reprezentată de dividendele de încasat, și creanța societății asupra asociatului, reprezentată de prețul imobilului transmis.

Stingerea obligațiilor se realizează până la nivelul celei mai mici sume, diferența urmând a fi achitată, după caz, fie de societate, fie de asociat.

În cazul primirii în natură a dividendelor, respectiv prin atribuirea unui bun, compensarea are rolul de a reflecta, din punct de vedere juridic și contabil, faptul că plata dividendelor nu se realizează în numerar, ci prin stingerea unei obligații reciproce.

Este esențial ca operațiunea să fie susținută de documente justificative adecvate (hotărâre AGA, evaluare imobil, contract de dare în plată, act de compensare), astfel încât să fie asigurată transparența și conformitatea cu reglementările legale și fiscale aplicabile.

I. Cadrul juridic pentru operațiunea de compensare a creanțelor societății cu obligațiile față de asociat sub formă de dividende

Potrivit Legii societăților nr. 31/1990 (art. 67), cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.

Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, opțional trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare, și anual, după regularizarea efectuată prin situațiile financiare anuale, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel.

Potrivit art. 7 pct. 11 din Codul fiscal, dividendul reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Prin urmare, deși Legea societăților nu prevede în mod expres acordarea de dividende în natură, reglementările fiscale în vigoare, aprobate prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, permit distribuirea și în natură a dividendelor.

Astfel, în baza hotărârii AGA, asociatul poate primi bunuri din patrimoniul societății, compensând valoarea dividendelor nete cuvenite. Actul juridic prin care se poate realiza această operațiune este contractul de dare în plată.

II. Reglementările contabile și fiscale privind operațiunea de compensare a creanțelor reciproce

Principiul necompensării

Potrivit pct. 56 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

„Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.

Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate, efectuate cu respectarea prevederilor legale, pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.”

Prin urmare, având în vedere acest principiu fundamental, compensarea operează numai după ce sunt recunoscute în contabilitate atât datoriile față de asociat (dividendele), cât și veniturile din cedarea activelor respective, acestea fiind operațiuni contabile distincte, care se înregistrează conform reglementărilor contabile în vigoare.

Din punct de vedere fiscal, potrivit art. 272 din Codul fiscal:

„În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau al unei prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat, aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte” (pct. 9 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea art. 272 din Codul fiscal).

Astfel, și din punct de vedere fiscal, fiecare operațiune implicată în actul de dare în plată trebuie tratată separat, aplicând regulile fiscale specifice fiecăreia: pentru dividende – distribuirea, respectiv constituirea datoriei și reținerea impozitului; pentru cedarea activelor – înregistrarea veniturilor și constituirea creanței, precum și aplicarea regulilor specifice privind TVA.

III. Tratatamentul fiscal al cedării activului către asociat

Conform art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 270-272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

Potrivit art. 270 alin. (5) din Codul fiscal:

„Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

Prin urmare, distribuirea activului către asociat este asimilată cu o livrare de bunuri efectuată cu plată, drept urmare sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268 din Codul fiscal, astfel că operațiunea este impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. În cazul cedării imobilului, TVA a fost dedusă prin mecanismul taxării inverse (4426 = 4427).

Potrivit art. 11 alin. (4) din Codul fiscal:

„Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;
- f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.”

Prin urmare, cele două părți fiind persoane afiliate, este obligatoriu ca tranzacțiile să fie efectuate la nivelul prețurilor de piață, conform unui raport de evaluare întocmit de un evaluator independent, autorizat ANEVAR.

Definiția valorii de piață și a principiului valorii de piață este reglementată prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, capitolul III, articolul 7 „Definiții ale termenilor comuni”, pct. 32 și 33:

„32. preț de piață – suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent, în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;

33. principiul valorii de piață – atunci când condițiile stabilite sau impuse în relațiile comerciale sau financiare între două persoane afiliate diferă de acelea care ar fi existat între persoane independente, orice profituri care, în absența condițiilor respective, ar fi fost realizate de una dintre persoane, dar nu au fost realizate de aceasta din cauza condițiilor respective, pot fi incluse în profiturile acelei persoane și impozitate corespunzător.”

Pentru cedarea activului către asociat se va întocmi factura de vânzare, tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată fiind stabilit după cum urmează:

1. Cedare activ (achiziție prin taxare inversă)

Potrivit art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, următoarele operațiuni sunt scutite de TVA:

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construite. În sensul prezentului articol se definesc următoarele:

1. teren constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;
3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;
4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării, respectiv valoarea înregistrată în contabilitate în cazul persoanelor impozabile care au obligația de a conduce evidența contabilă și care nu aplică metoda de evaluare bazată pe cost în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară, sau valoarea stabilită printr-un raport de expertiză/evaluare, în cazul altor persoane impozabile. În cazul în care se înstrăinează doar o parte din construcție, iar valoarea acesteia și a îmbunătățirilor aferente nu pot fi determinate pe baza datelor din contabilitate, acestea vor fi determinate în baza unui raport de expertiză/evaluare.

Norme metodologice de aplicare a art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal

55. (1) În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral:

- a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției, așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;
- b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului, așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;
- c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare, regimul corpului funciar se stabilește în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.

Având în vedere faptul că se cedează un corp funciar unic, presupunând că valoarea casei este mai mare decât valoarea terenului, terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul fiscal al construcției.

Conform pct. 55 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal:

„Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții sau al unei părți din construcție care nu a suferit

Acordarea dividendelor în natură

expert contabil
Gabi POPESCU

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.

Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, opțional trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare, și anual, după regularizarea efectuată prin situațiile financiare anuale, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel.

Potrivit definiției de la art. 7 pct. 11 din Legea nr. 227/2014 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dividendul este o distribuie în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Începând cu data de 1 ianuarie 2026, veniturile sub formă de dividende se impozitează cu o cotă de 16% din suma acestora, impozitul fiind final.

Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori.

Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-a aprobat distribuirea acestora, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor distribuirii.

Impozitul datorat se declară prin formularul 100 și se virează integral la bugetul de stat.

Din punct de vedere juridic, plata unui dividend în natură reprezintă o dare în plată a bunului ce reprezintă plata dividendului.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit art. 270 alin. (5) din Legea nr. 227/2014 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, orice distribuie de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuie de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Din punct de vedere contabil, orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.

Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate, efectuate cu respectarea prevederilor legale, pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.

În notele explicative se prezintă valoarea brută a creanțelor și datoriilor care au făcut obiectul compensării.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende convenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

Bunurile ce fac obiectul acordării dividendelor în natură trebuie evaluate la valoarea justă.

Potrivit art. 11 din Codul fiscal, tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.

În cadrul unei tranzacții sau al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal al oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;
- f) orice altă metodă recunoscută.

Exemplu:

Societatea ALPHA SRL are ca obiect de activitate construirea și vânzarea de imobile. Din profitul înregistrat la sfârșitul anului 2025 se decide repartizarea de dividende către asociați, care vor fi achitate prin darea în plată a două apartamente.

Unul dintre asociați, care deține o cotă de 40%, va primi sub formă de dividende un apartament de 2 camere într-unul dintre imobilele construite, iar al doilea asociat, care deține o cotă de 60%, va primi un apartament de 3 camere.

Valorile la care sunt evidențiate în contabilitate imobilele construite sunt:

- Apartamentul de 2 camere – 310.000 lei
- Apartamentul de 3 camere – 480.000 lei

Având în vedere că apartamentele sunt noi, acestea nu se vând în regim de scutire de TVA. Vânzarea este o operațiune impozabilă și se colectează TVA aferentă, în cotă de 21%.

Prețul de vânzare, inclusiv TVA, al apartamentelor către clienți este de 510.000 lei pentru apartamentul cu 2 camere și 726.000 lei pentru apartamentul cu 3 camere.

Apartamentele vor fi evidențiate ca dare în plată la valoarea totală, inclusiv TVA, aceasta reprezentând valoarea dividendului net.

Calculul dividendului brut:

– dividend brut = dividend net + impozit = dividend net + dividend brut \times 16%

– dividend brut \times (1 – 16%) = dividend net

– dividend brut = dividend net / 0,84

Se evidențiază contabil cele două operațiuni distincte:

● Evidențierea dividendului brut pentru asociatul 1:

– dividendul net = 510.000 lei

– dividendul brut = 510.000 lei / 0,84 = 607.143 lei

1171	=	457/asociat 1	607.143 lei
„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Dividende de plată”	

● Reținerea impozitului pe dividende:

607.143 lei \times 16% = 97.143 lei

457/asociat 1	=	446	97.143 lei
„Dividende de plată”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte assimilate”	

● Evidențierea dividendului brut pentru asociatul 2:

– dividendul net = 726.000 lei

– dividendul brut = 726.000 lei / 0,84 = 864.286 lei

1171	=	457/asociat 2	864.286 lei
„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Dividende de plată”	

● Reținerea impozitului pe dividende:

864.286 lei \times 16% = 138.286 lei

457/asociat 2	=	446	138.286 lei
---------------	---	-----	-------------

Inventarierea și gestionarea stocurilor. Aspecte și implicații fiscale pentru multiple gestiuni

ÎNTREBARE:

Dacă firma are mai multe gestiuni:

- Se poate face inventar separat de-a lungul anului pentru fiecare gestiune?
- Între inventare se poate corecta stocul? Se poate corecta în momentul în care ați găsit neregula (produse confundabile și nu numai) – implicații fiscale?
- Se pot face dezmembrări la o marfă cumpărată, care de obicei se vinde ca atare, dar la momentul de față aveți nevoie doar de o piesă din ansamblul respectiv – implicații fiscale?
- Care este durata maximă până la care se poate efectua un inventar?
- Trebuie menționat pe decizie separat?
- Culegere date (numărare, cântărire) – operare, cumul de date?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABIL:

Inventarierea se efectuează potrivit prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

Inventarul anual este obligatoriu și trebuie efectuat astfel încât, la sfârșitul exercițiului financiar, să fie cuprinse toate elementele și toate gestiunile.

Potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 2.861/2009, inventarierea anuală se face, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar, în scopul întocmirii situațiilor financiare anuale.

Dacă, în cursul exercițiului financiar, a fost efectuată inventarierea tuturor elementelor de natura activelor dintr-o gestiune, aceasta poate ține loc de inventariere anuală, cu aprobarea persoanei care are obligația gestionării entității.

În situația inventarierii unor gestiuni pe parcursul anului, în Registrul-Inventar se cuprinde valoarea stocurilor faptice inventariate și înscrise în listele de inventariere, actualizate cu intrările și ieșirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar.

În funcție de natura activității entităților, bunurile pot fi inventariate și înainte de data de încheiere a exercițiului financiar, cu condiția asigurării valorificării și cuprinderii rezultatelor inventarierii în situațiile financiare anuale întocmite pentru exercițiul financiar respectiv.

Astfel, inventarierea se poate face etapizat, pe gestiuni. Inventarierea se poate face înainte de sfârșitul de an, iar pentru perioada de la data inventarierii până la finele anului se vor face actualizări ale intrărilor și ieșirilor de stocuri.

În ceea ce privește efectuarea compensărilor între plusurile și minusurile constatate:

Ca regulă generală, trebuie dovedit că lipsurile nu provin din fraude. Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective, datorată vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestora.

La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile din gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se are în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;
- diferențele constatate în plus sau în minus să se refere la aceeași perioadă de gestiune și la aceeași gestiune.

Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile și lipsurile constatate. În cazul în care cantitățile sorturilor suptuse compensării, la care s-au constatat plusuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat lipsuri, se va proceda la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferenței în plus.

Această eliminare se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

Constatarea plusurilor și minusurilor se face cu ocazia inventarierii.

Plusurile și minusurile sunt specificate în procesul-verbal de inventariere, împreună cu cauza acestor diferențe și propuneri privind modul de stingere, respectiv de compensare.

Compensarea se poate face atunci când se constată plusurile sau minusurile și se stabilește natura minusurilor, cu înscrierea acestora în procesul-verbal de inventariere.

În compensare pot intra stocuri cu prețuri unitare diferite și pot rezulta:

- plusuri valorice, când cantitatea în plus intrată în compensare a fost epuizată, dar valoarea plusului nu;
- minusuri valorice, în situația în care cantitatea lipsurilor intrată în compensare a fost epuizată, dar valoarea minusului nu.

Plusul valoric permite recuperarea cheltuielilor cu stocul, iar minusul valoric se impută gestionarului sau persoanei vinovate.

- **Plusul valoric se înregistrează prin diminuarea cheltuielilor în cazul stocurilor, ceea ce va conduce la creșterea profitului impozabil:**

3xx	=	6xx
„Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”		„Conturi de cheltuieli”

- **În cazul unui plus la imobilizări, plusul se înregistrează pe seama veniturilor în avans, cu reluarea ulterioară pe venituri, concomitent cu înregistrarea amortizării:**

2xx	=	475
„Conturi de imobilizări”		„Subvenții pentru investiții”

Dosarul prețurilor de transfer

ÎNTREBARE:

Suntem o entitate care desfășoară tranzacții semnificative cu o altă entitate afiliată. Pentru a fi în conformitate cu legislația în vigoare, trebuie să întocmim politica și dosarul prețurilor de transfer.

Întrebarea noastră este dacă acestea se pot întocmi intern și, dacă da, de către cine, sau trebuie întocmite de către o altă societate?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Da, dosarul prețurilor de transfer se poate întocmi intern, de către orice departament din cadrul societății care poate colecta și sintetiza informațiile relevante.

Nu sunteți obligați să apelați la o altă societate pentru întocmirea acestuia.

Dacă decideți că este mai practic să apelați la un terț pentru întocmirea dosarului, acesta nu trebuie să fie neapărat expert contabil/societate de expertiză contabilă, deoarece dosarul prețurilor de transfer nu reprezintă o lucrare financiar-contabilă propriu-zisă, ci o documentație fiscală.

Relevant pentru speța în discuție este Ordinul nr. 442 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer, precum și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

Nici în acest act normativ și nici în altul aflat în vigoare nu se specifică vreo restricție referitoare la persoana care poate întocmi dosarul prețurilor de transfer.

În Anexa nr. 3 la Ordinul nr. 442/2016 este prezentat conținutul dosarului prețurilor de transfer, pe care îl redăm în continuare:

CONȚINUTUL DOSARULUI PREȚURILOR DE TRANSFER

Dosarul prețurilor de transfer va conține:

A. Informații despre grup:

1. structura organizatorică, juridică și operațională a grupului (lista entităților componente din cadrul grupului, inclusiv sediile permanente și datele de identificare ale acestora), localizarea geografică a entităților componente, cu precizarea participărilor la nivelul grupului, pentru perioada pentru care a fost întocmit dosarul prețurilor de transfer;
2. descrierea generală a activității grupului, strategia de afaceri, inclusiv schimbările intervenite în strategia de afaceri în perioada pentru care a fost întocmit dosarul prețurilor de transfer;
3. descrierea politicii de stabilire a prețurilor de transfer la nivelul grupului, după caz;
4. prezentarea generală a tranzacțiilor între persoane afiliate;
5. descrierea generală a funcțiilor îndeplinite, riscurilor asumate și a activelor utilizate în cadrul tranzacțiilor derulate între persoanele afiliate (analiza funcțională), inclusiv schimbările intervenite în profilul funcțional al societăților din cadrul grupului, în perioada pentru care se întocmește dosarul prețurilor de transfer;
6. descrierea principalelor funcții îndeplinite, riscuri asumate și active utilizate, la nivel de grup, care contribuie semnificativ și definitiv la crearea de valoare adăugată, cu individualizarea acestora la nivelul fiecărei entități participante în grup;
7. prezentarea deținătorilor de active necorporale și a drepturilor de proprietate aferente din cadrul grupului (brevete, licențe, denumire comercială, marcă, siglă, know-how etc.), dacă este cazul;
8. descrierea generală a politicii de prețuri de transfer referitoare la aranjamentele financiare (servicii de finanțare intra-grup) dintre persoanele afiliate, dacă este cazul;
9. descrierea eventualelor restructurări ale afacerilor în cadrul grupului, în perioada pentru care se întocmește dosarul prețurilor de transfer;

10. descrierea generală a activității de cercetare-dezvoltare a grupului, dacă este cazul;
11. prezentarea acordurilor de preț în avans încheiate de către contribuabil/plătitor sau de către alte societăți din cadrul grupului, în legătură cu acesta, cu excepția celor emise de către Agenția Națională de Administrare Fiscală.

B. Informații despre contribuabil/plătitor:

1. structura organizatorică, juridică și operațională a contribuabilului/plătitorului (lista persoanelor afiliate, inclusiv sediile permanente și datele de identificare ale acestora), localizarea geografică a persoanelor afiliate, precizarea relațiilor de afiliere directe și indirecte ale contribuabilului/plătitorului, din perioada pentru care a fost întocmit dosarul prețurilor de transfer, cu evidențierea schimbărilor intervenite;
2. descrierea generală a activității contribuabilului/plătitorului, strategia de afaceri, inclusiv schimbările intervenite în strategia de afaceri în perioada pentru care a fost întocmit dosarul prețurilor de transfer;
3. descrierea tranzacțiilor derulate cu fiecare persoană afiliată și a contextului în care se derulează acestea;
4. descrierea politicii de stabilire a prețurilor de transfer la nivelul contribuabilului/plătitorului;
5. descrierea modalității de implementare și aplicare a metodologiei prețurilor de transfer pentru tranzacțiile derulate cu persoanele afiliate de către contribuabil/plătitor;
6. descrierea activității de cercetare-dezvoltare a contribuabilului/plătitorului, acolo unde este cazul;
7. descrierea generală a politicii de prețuri de transfer referitoare la serviciile de finanțare intragrup ale contribuabilului/plătitorului cu persoanele afiliate, cu prezentarea acordurilor de finanțare încheiate atât cu persoane afiliate, cât și cu creditori independenți, acolo unde este cazul;
8. prezentarea eventualelor acorduri încheiate de contribuabil/plătitor cu persoane afiliate, ce vizează aranjamente de contribuții la cost;
9. descrierea tranzacțiilor constând în servicii intragrup, respectiv prezentarea cheilor de alocare a costurilor, după caz, cu individualizarea serviciilor care contribuie semnificativ și definitiv la crearea de valoare adăugată;
10. prezentarea principalelor piețe de desfacere pentru livrările de bunuri corporale/prestările de servicii ale contribuabilului/plătitorului către persoanele afiliate;
11. descrierea tranzacțiilor legate de eventuale restructurări ale afacerilor ce implică contribuabilul/plătitorul în cauză, în perioada pentru care se întocmește dosarul prețurilor de transfer;
12. prezentarea detaliată a tranzacțiilor cu persoanele afiliate:
 - a) fluxul de tranzacționare;
 - b) fluxul de facturare;
 - c) valoarea tranzacțiilor derulate cu persoana/persoanele afiliată(e);
 - d) valoarea plăților/încasărilor aferente fiecărei tranzacții derulate de contribuabil/plătitor cu fiecare persoană afiliată.
13. prezentarea detaliată a analizei funcționale și a analizei de comparabilitate:
 - a) caracteristicile bunurilor corporale sau necorporale ori ale serviciilor, inclusiv ale serviciilor de finanțare, ce fac obiectul tranzacției/tranzacțiilor cu persoanele afiliate;
 - b) strategii de afaceri specifice (de exemplu: strategii de penetrare a pieței, evenimente de natură extraordinară etc.);
 - c) funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate de către contribuabil/plătitor și persoana/persoanele afiliată(e) pentru tranzacția/tranzacțiile derulat(e);
 - d) termenii contractuali ai tranzacției/tranzacțiilor, cu anexarea copiilor contractelor/acordurilor care stau la baza derulării tranzacției/tranzacțiilor cu persoanele afiliate;
 - e) circumstanțele economice speciale ale tranzacției/tranzacțiilor;
 - f) analiza de comparabilitate: informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne (descrierea strategiei de căutare a societăților comparabile și a surselor de informații, prezentarea valorilor indicatorilor financiari utilizați în analiza de comparabilitate, descrierea eventualelor ajustări de comparabilitate realizate, prezentarea listei societăților comparabile și a listei societăților eliminate din eșantionul de comparabilitate, ca urmare a căutării manuale, cu precizarea motivelor excluderii etc.). Justificarea respectării principiului valorii de piață va avea la bază informațiile disponibile contribuabilului/plătitorului, în mod rezonabil, la momentul stabilirii/documentării prețurilor de transfer, cu prezentarea documentelor-suport în acest sens;
 - g) prezentarea prezumțiilor critice care au stat la baza stabilirii politicii de prețuri de transfer;
 - h) prezentarea motivelor pentru care s-a recurs la o analiză multianuală sau la o analiză anuală a datelor comparabile, după caz.
14. descrierea metodei de stabilire a prețurilor de transfer pentru fiecare tranzacție și argumentarea criteriilor de selecție a acesteia; în cazul metodelor de stabilire a prețurilor de transfer ce presupun selectarea părții testate, va fi prezentată argumentarea pentru selectarea acesteia;
15. prezentarea acordurilor de preț în avans unilaterale sau bilaterale/multilaterale, care au legătură cu tranzacția/tranzacțiile derulat(e), la care Agenția Națională de Administrare Fiscală nu este parte;
16. prezentarea altor informații relevante pentru contribuabil/plătitor.

Anulare cod de TVA la PFA

ÎNTREBARE:

O PFA suspendată din 31.01.2024, pentru care nu s-a solicitat regim de derogare de la ANAF și nu s-au depus declarațiile fiscale de TVA în 2024 și 2025, a primit decizie de anulare din oficiu a codului de TVA, la data de 30.01.2026. Menționez că, în anii 2024 și 2025, PFA nu a avut deloc activitate, deci nu a dedus și nu a colectat TVA.

PFA își reia activitatea în 2026 și realizează doar activități de dezvoltare de software la comandă pentru clienți din Marea Britanie, motiv pentru care nu dorește reînregistrarea în scopuri de TVA până la depășirea plafonului de 395.000 lei.

1. Este necesar ca PFA să depună D300, D394 și D406 pentru perioada suspendată, respectiv anii 2024-2025?
2. Este necesar ca PFA să se reînregistreze în scopuri de TVA după primirea deciziei de anulare a codului de TVA sau poate aștepta până la depășirea plafonului de TVA?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABIL:

1. Nu, nu este nevoie ca PFA să depună declarațiile fiscale pentru perioada în care a fost suspendată la Registrul Comerțului.

Regimul de derogare de la obligația depunerii declarațiilor fiscale nu trebuie solicitat, el se aplică automat (din 2022) conform Codului de procedură fiscală:

Art. 101:

(4¹) Entitățile înregistrate în Registrul Comerțului, pentru care există înscrise mențiuni privind inactivitatea temporară, nu au obligația depunerii declarațiilor fiscale pentru perioada în care se află în inactivitate temporară, începând cu data de 1 a lunii următoare înscrierii mențiunii privind inactivitatea temporară în Registrul Comerțului.

(4³) Aplicarea prevederilor alin. (4¹) și (4²) încetează la data reluării activității sau la împlinirea unui termen de 3 ani de la data înregistrării în Registrul Comerțului a mențiunii privind inactivitatea temporară sau a mențiunii privind suspendarea activității în registrul contribuabililor.

2. Nu este obligatoriu să reobțineți codul de TVA, dar este practic pentru dvs. să o faceți.

Anularea codului de TVA nu înseamnă că nu mai sunteți plătitori de TVA, ci că nu mai aveți drept de deducere, dar aveți obligația de colectare. Mai mult, clienții dvs., deși plătesc TVA la aceste facturi (direct sau prin taxare inversă), nu au drept de deducere.

Art. 11 din Codul fiscal:

(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c-e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bu-