

LICHIDAREA PERSOANEI JURIDICE: ASPECTE JURIDICE, FISCALE ȘI CONTABILE

Margareta LUPAȘCU

Departamentul Economie și Management, grupa 211 M „CASA”, Facultatea Inginerie Economică și Business, Universitatea Tehnică a Moldovei, Chișinău, Republica Moldova)

Coordonator științific: Vadim COJOCARI, dr., conf. univ., Universitatea Tehnică a Moldovei

Rezumat. Procedura de lichidare a unei entități economice este, deopotrivă, cea mai complicată și vastă etapă în gestiunea persoanelor juridice. Aceasta implică cunoaștere și abilități excepționale în domeniul juridic, fiscal, economic și contabil. Lichidarea entităților devine o temă actuală de cercetare ca urmare a intensificării numărului agenților economici care abandonează afacerile sub presiunea factorilor interni, externi, politici, economici, sociali cu care se confruntă, tot mai des, societatea noastră.

Cuvinte cheie: dizolvare, radiere, lichidator, bilanț de lichidare, plan de repartizare a activelor.

Introducere

În ultima perioadă devine tot mai frecvent fenomenul lichidării activității entităților economice ca urmare a încetării acestora cauzate de criză, schimbările la nivel legislativ, interdicții de continuare activităților sub presiunea conformării cu politicile statale, monopolizarea piețelor de către concurenți și altele, ceea ce provoacă multe dificultăți pentru luarea deciziilor aferente stării activelor și datoriilor entității față de asociați, salariați, creditorii, organele statale etc.

Procedura de lichidare a unei societăți este complicată atât sub aspect juridic, fiscal, cât și contabil. Deseori asociații, încetând activitatea economică, abandonează entitatea fără a întreprinde careva pași legali.

În continuare vom reflecta succint cele mai importante aspecte privind lichidarea benevolă a unei entități economice conform prevederilor legale, efectelor fiscale și procedurii contabile.

Aspecte juridice și fiscale privind lichidarea entității economice

Lichidarea persoanei juridice constituie un ansamblu de operațiuni, având ca scop încheierea afacerilor aflate în curs de desfășurare, la data dizolvării societății, transformarea activului și împărțirea între asociați a sumelor rămase după efectuarea plăților [1].

În literatura juridică termenul de lichidare este asociat cu dizolvare, prin prisma articolelor 223 – 238 din Codul Civil al R.M (în continuare CC) [2].

Astfel, procedura de lichidare inițiază o serie de etape care urmează a fi executate în termenii stabiliți de legislația în vigoare, de către un **lichidator**. Lichidatorul poate fi orice persoană fizică, cetățean al R.M. potrivit art. 227 din CC al RM, adică administratorul entității sau o altă persoană desemnată de către organul competent sau instanța de judecată. Prin urmare, lichidarea unei societăți poate fi efectuată în următoarele trei cazuri: ca o **decizie benevolă** din partea entității, în momentul în care asociații au luat hotărârea de a o dizolva, sau ca urmare a expirării termenului stabilit pentru funcționarea acesteia, ori datorită atingerii sau neatingerii scopului pentru care a fost înființată entitatea economică; ca urmare a **hotărârii** definitive a **instanței de judecată** și **insolvabilității** acesteia.

În continuare vom examina aspectelor lichidării benevole sau voluntare.

Procedura de lichidare a persoanelor juridice implică 2 etape principale:

- 1) **Dizolvarea** entității economice prin inițierea procedurii de lichidare
- 2) **Radierea** din Registrul de stat al persoanelor juridice [3].

În faza de dizolvare a entității economice, care este premergătoare radierii, entitatea își păstrează statutul juridic, însă o dată inițiată procedura respectivă, conform deciziei interne a asociaților, se purcede la următorii pași:

1. Identificarea lichidatorului și aprobarea Deciziei unicului asociat sau a Procesului verbal a asociațiilor, în cazul în care sunt doi sau mai mulți asociați.
2. Cu decizia/procesul -verbal semnat/ă, lichidatorul și asociații, individual sau prin reprezentanță în baza procurii notariale, depun o cerere de inițiere a procedurii de lichidare și completează formularul „Informație privind beneficiarul efectiv” la IP „Agenția Servicii Publice” (în continuare IP ASP).
3. În decurs de 3 zile lucrătoare, lichidatorul recepționează noul Extras din Registrul de stat prin care se stipulează statutul entității „**în proces de lichidare**” și transferarea rolului din administrator în lichidator.
4. Cu copia Extrasului și buletinului de identitate, lichidatorul se prezintă la oficiul ediției periodice **Monitorul Oficial** (în continuare MO) pentru a publica avizul lichidării entității. Este important acest moment pentru că în avizul dat, se stabilește termenul limită a înaintării creanțelor și datoriilor față de entitate pentru o perioadă de cel mult 2 luni calendaristice, din momentul publicării avizului dat. La necesitate perioada respectivă poate fi extinsă.

Concomitent cu aceste acțiuni, IP „ASP”, la prezentarea Extrasului nou, transmite informația respectivă către: Casa Națională de Asigurări Sociale, Campania Națională de Asigurări în Medicină, Biroul Național de Statistică, Serviciul Fiscal de Stat. Anterior, până la implementarea sistemelor electronice, lichidatorul era obligat să radieze entitate de la toate instanțele sus menționate, de sine stătător.

Aici finalizează prima sub-etapă a dizolvării entităților economice. În perioada ce curge de la publicare avizului în MO și 2 luni calendaristice, lichidatorul este obligat să execute și să finalizeze toate operațiunile curente ale entității economice, prin recepționarea de la administrator a bunurilor, actelor, documentelor juridice (contracte), registrelor, documentelor contabile, etc.

În perioada respectivă lichidatorul întocmește bilanțul provizoriu de lichidare și planul de repartizare a activelor, dacă entitatea dispune de acestea.

În continuare vom dezvălui aspectele fiscale aferente procedurii de dizolvare a entităților economice. Ținem să menționăm faptul că Codul fiscal (în continuare CF) [4] prevede regulile generale de declarare a impozitelor și taxelor în perioada de lichidare a entităților economice. Aici putem menționa art. 12¹, art. 24, art. 59, art. 90 și 92 cu privire la reflectare, reținerea și achitarea impozitului pe venit aferentă activității de întreprinzător. Astfel entitatea economică este obligată să prezinte dările de seamă fiscale privind impozitul pe venit pentru perioada de la începutul anului calendaristic și până la întocmirea bilanțului provizoriu și definitiv de lichidare. Toate cheltuielile suportate de entitatea economică în perioada de dizolvare sunt deductibile în scopuri fiscale, cu excepția cheltuielilor sau pierderilor din reevaluarea activelor, de casarea activelor care nu pot fi lichidate, precum și de casare a creanțelor care nu pot fi recuperate. La fel nu se reține impozitul pe venit de la sursa de plată pentru rezidenți în cazul recepționării plăților în formă nemonetary, cât și în cazul distribuirii cotelor de participare în capitalul social în mărimea acestuia.

Un alt aspect important este anularea înregistrării în calitate de plătitor de TVA. Potrivit art. 113 din CF al RM, anularea înregistrării ca contribuabil cu TVA poate fi efectuată în baza cererii depuse de entitatea economică până la efectuarea controlului fiscal sau acest lucru este efectuat de către Serviciul Fiscal de Stat (în continuare SFS) ca urmare a inițierii procedurii de lichidare.

Toate dările de seamă, inclusiv Darea de seamă privind impozitul pe venit este necesar a fi prezentată în termen de 30 zile de la aprobarea bilanțului definitiv de lichidare.

În practică, dacă entitatea nu desfășoară activitate economică în ultimii 3 ani fiscali, procedura de lichidare finalizează cu verificarea informației din fișa contribuabilului de către inspectorii subdiviziunilor teritoriale ale SFS, unde se deservește entitatea economică. În caz contrar, se aplică prevederile art. 224¹ din CF al RM. Astfel în decurs de 20 zile de la data prezentării prealabile a Dării de seamă privind impozitul pe venit, se efectuează controlul fiscal în legătură cu lichidarea.

În baza Actului emis de inspectorii fiscali, entitatea este obligată să stingă toate obligațiunile fiscale față de Bugetul public național, în timp de 5 zile lucrătoare. Totodată, entitatea este obligată conform actului de control, să depună cerere de închidere a subdiviziunilor, să radieze de la evidența fiscală a echipamentelor de casă și control, să închidă conturile curente.

În continuare urmează etapă de elaborare și aprobare a bilanțului de lichidare și a planului de repartizare a activelor. Ca urmare a curgerii celor 2 luni de la publicare în MO a avizului, desfășurarea controlului fiscal, prezentare tuturor dărilor de seamă, stingerea datoriilor debitoare și creditoare, realizarea tuturor activelor după situație, urmează întocmirea Bilanțului de lichidare.

Aspecte ale evidenței contabile în procedura de lichidare a entității economice

În literatura de specialitate, pentru evidența contabilă a entităților în proces de lichidare este caracteristică 3 etape: de pregătire, de bază și finală [5, p.218].

Etapa de pregătire prevede inventarierea totală a patrimoniului. Aici menționăm faptul că lichidatorul este obligat să asigure identificarea plusurilor și lipsurilor aferente activelor, starea acestora, numerarului în conturi curente și casierie, la fel și inventarierea creanțelor și datoriilor, prin stabilirea agenților economici pasibili de stingere a obligațiunilor reale, precum și cei compromiși.

La etapa de bază se întocmește Bilanțul de lichidare. Ca lucrări premergătoare servesc soldurile din ultima situație financiară, care sunt ajustate cu surplusurile de active intrate în urma inventarierii; cu lipsurile acestora care sunt casate, precum și cu datoriile cu termen de prescripție expirat raportate la venituri, creanțele compromise – la cheltuielile perioadei; cheltuielile și veniturile anticipate - transferate la cele curente. Ulterior se întreprind următoarele acțiuni:

1. Se comercializează activele disponibile;
2. Se încasează creanțele;
3. Se sting toate obligațiunile și datoriile;
4. Se percep cheltuieli privind lichidarea (taxe de stat, plăți pentru servicii, etc.)
5. Se determină rezultatul financiar din lichidare ca pierdere sau profit și
6. Se întocmește Bilanțul de lichidare.

Activele comercializate sunt evaluate la valoarea realizabilă netă, iar diferența de TVA este recuperată de cumpărător, conform prevederilor SNC „Stocuri” [6]. Într-un final, se stabilește patrimoniul rămas și profitul/pierderea obținută. În cazul profitului se repartizează conform cotelor de participare între asociați, iar în cazul pierderii se acoperă din contul capitalului propriu.

Deci atât sub aspect juridic, fiscal și contabil, ultima etapă a lichidării prevede radierea din Registrul de stat al persoanelor juridice. Bilanțul de lichidare, întocmit în 3 exemplare este prezentat la Biroul Național de Statistică. Cu bilanțul de lichidare și, după situație, cu planul de repartizare activelor, precum și cu Decizia de radiere a unicului asociat sau Procesul – verbal al Adunării Generale ale SRL pentru mai mulți asociați, a Cererii de radiere a persoanei juridice din Registrul de stat și Informației sus menționate la etapa de dizolvare, în decurs de 30 de zile de la întocmirea Deciziei de radiere, lichidatorul se prezintă la IP „ASP” pentru finalizarea procedurii de lichidare.

Registratorul adoptă Decizia de radiere a persoanei juridice în decurs de 3 zile lucrătoare. Ca ultimă acțiune a lichidatorului este distrugerea stampilele entității. Aici este finalizată procedura complexă de lichidare a entității economice, în special se referă la SRL. Pentru întreprinzătorii individuali este mult mai simplu. Procedura de lichidare a acestora sare etapele de dizolvare, de publicare în MO a avizului, de întocmire și prezentare a bilanțului de lichidare și planului de repartizare activelor, iar dacă întreprinzătorul individual nu prezintă activitate economică în ultimii 3 ani, sare și procedura de control fiscal.

Concluzii

Necesitatea cunoașterii aspectelor juridice, etapele procedurii de lichidare, obligațiunile lichidatorului, precum și aspectele fiscale privind încetarea activității economice succedată de lichidarea definitivă a acesteia, cunoașterea aspectelor legate de prezentare în termen a tuturor dărilor de seamă fiscale, precum și posedarea abilităților de evaluare a patrimoniului, de cunoaștere a principiilor contabile și de întocmire a bilanțului de lichidare, oferă contabilului profesionist posibilități iminente de dezvoltare profesională înaltă. Desigur, în cadrul etapelor de lichidare, uneori pot fi depășite și termenii legali și aspectele juridice, însă tema respectivă de cercetare implică conexiuni între jurisprudență, economie, finanțe, contabilitate și abilități antreprenoriale.

Referințe

1. Bostan I. Lichidarea voluntară a persoanelor juridice. In: *Conferința tehnico-științifică a colaboratorilor, doctoranzilor și studenților a UTM*, 2013, pp. 291
<http://repository.utm.md/handle/5014/17114>.
2. Codul Civil al Republicii Moldova nr.1107 din 06.06.2002 In: *Monitorul Oficial nr. 82-86 din 22.06.2002* [online] [accesat 09.03.2023]. Disponibil:
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135157&lang=ro#
3. Cebanciuc I. Procedura de lichidare a entității: aspecte juridice și fiscale. In: *Monitorul fiscal* [online] [accesat 09.03.2023]. Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/-procedura-de-lichidare-a-entitatii-aspecte-juridice-si-fiscale/?fbclid=IwAR29A5vuVRmLjImRS1wj8HEuWoMa7jodQOGSifu036ErXN9Y2oWn0sy rUGA>
4. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr.1163 din 24.04.1997 In: *Monitorul Oficial nr. 62 din 18.09.1997* [online] [accesat 09.03.2023]. Disponibil:
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135895&lang=ro#
5. Frecăuțeanu A. *Contabilitatea în ramurile prelucrătoare*. Chișinău: UASM, 2005.
6. Ordinul Ministerului Finanțelor al RM nr. 118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate, In. *Monitorul Oficial nr. 17-118 din 18.08.2013* [online] [accesat 09.03.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#