

# ASOCIEREA ÎN PARTICIPAȚIUNE

**Adriana ION** - consilier superior  
 Agenția Națională de Administrare Fiscală

<p style="text-align: center;"><b>Rezumat</b></p> <p><i>Actualmente, în contextul în care o parte importantă a operatorilor economici se confruntă încă cu dificultăți ca urmare a crizei economico-financiare și implicit a restrângerii cererii interne și externe, situație care afectează capacitatea de plată a acestora, asocierea în participațiune este un mijloc de desfășurare a unor activități în scopul obținerii de venit. Atractivitatea asocierii în participațiune este dată de lipsa formalităților complexe de înregistrare și autorizare, fiind suficient doar contractul încheiat între asociații participanți, dar și de faptul că, aceasta nu este o persoană impozabilă distinctă, în înțelesul impozitului pe venit și pe profit.</i></p>	<p style="text-align: center;"><b>Abstract</b></p> <p><i>Nowadays, when most of the enterprises still face difficulties caused by the economic and financial crisis and their solvency is affected by the contraction of the internal and external demand, the joint venture becomes an income generator. A joint venture is preferable due to the lack of complex registration and authorisation formalities as the binding contract between the parties is suffice; moreover, the joint venture does not represent a taxable person for income and profit tax purposes.</i></p>
<p style="text-align: center;"><b>Cuvinte cheie:</b></p> <p>√ participațiune, asociere, asociat, fiscal, contract</p>	<p style="text-align: center;"><b>Keywords:</b></p> <p>√ joint venture, association, partner, fiscal, contract</p>

## I. Sediul materiei

Actualmente, în contextul în care o parte importantă a operatorilor economici se confruntă încă cu dificultăți ca urmare a crizei economice și implicit a restrângerii cererii interne și externe, situație care afectează capacitatea de plată a acestora, unul din instrumentele cu efecte benefice în dezvoltarea afacerilor îl constituie modalitatea asocierii în participațiune.

Sediul materiei asocierii în participațiune se află în prevederile art. 251-256 Cod comercial. Cum potrivit art. 1 Cod comercial, unde acesta nu dispune se aplică Codul civil, rezultă că, în drept, sunt aplicabile și dispozițiile art. 1.491-1.531 Cod civil<sup>1</sup> referitor la contractul de societate.

Potrivit art. 251 Cod comercial, asocierea în participațiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participațiune în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț, iar, în conformitate cu art. 252, asocierea în participațiune poate să aibă loc și pentru operațiunile comerciale făcute de către necomercianți.

Din punct de vedere fiscal, regimul asocierii în participațiune își află reglementarea în prevederile Legii nr. 571/2003<sup>2</sup> privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004<sup>3</sup>, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 7 alin. (1) pct. 5 din Codul fiscal, prin expresia “asociere, fără personalitate juridică” se înțelege “orice asociere în participațiune, grup de interes economic, societate civilă sau altă entitate care nu este o persoană impozabilă distinctă, în înțelesul impozitului pe venit și pe profit, conform normelor emise în aplicare”.

<sup>1</sup> Codul civil actual care a fost aprobat în vremea domnitorului Alexandru Ioan Cuza, în anul 1864, și pus în aplicare la 1 decembrie 1865, cu modificările ulterioare. Noul Cod civil, respectiv Legea nr. 287/17.07.2009 privind Codul civil, publicată în M.O. nr. 511/24.07.2009, va intra în vigoare la data care va fi stabilită în legea pentru punerea în aplicare a acestuia (art. 2.664).

<sup>2</sup> Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal (M.O. nr. 927/23.12.2003), cu modificările și completările ulterioare

<sup>3</sup> Hotărârea Guvernului nr. 44/22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M.O. nr. 112/06.02.2004), cu modificările și completările ulterioare

Caracteristic asocierii în participațiune este lipsa personalității juridice, dar și faptul că, aceasta nu beneficiază de un patrimoniu comun, autonom, de o denumire proprie, sediu propriu și, în consecință, nu poate dobândi drepturi sau obligații proprii.

Părțile contractante sunt: asociatul administrator și asociatul participant.

Asociatul administrator/desemnat este, de regulă, un comerciant care poate fi o persoană fizică sau o persoană juridică.

Asociatul participant poate fi orice persoană fizică sau juridică, comerciant sau necomerciant.

După naționalitatea asociaților, părți în contractul de asociere în participațiune sunt: persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române; persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice străine; persoanele fizice rezidente asociate cu persoane fizice nerezidente; două sau mai multe persoane fizice române; persoanele juridice române asociate cu persoane juridice străine; persoanele juridice române asociate cu persoane fizice nerezidente; două sau mai multe persoane juridice străine, care își desfășoară activitatea în România.

În conformitate cu art. 255 Cod comercial, "convențiunile părților determină forma, întinderea și condițiunile asociațiunei".

## II. Contractul de asociere în participațiune - caractere juridice și delimitare

### 1. Caractere juridice

- Asocierea în participațiune este un **contract comercial**, prin însăși natura operațiunilor derulate de asociatul administrator/desemnat, dar și în considerarea calității de comerciant a asociatului care acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participațiune în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț.

- Asocierea în participațiune este un **contract bilateral (sinalagmatic) sau multilateral** – art. 251 Cod comercial. Fiecare dintre asociați se obligă față de ceilalți să contribuie la fondul comun al asocierii cu aport în sume de bani, folosința unor bunuri sau prestații în natură. Regula este că, fiecare asociat trebuie să vină cu aportul lui, dar cota de participare nu e neapărat nevoie să fie egală.

- Asocierea în participațiune este un **contract cu titlu oneros**, pentru că fiecare parte urmărește un avantaj patrimonial, raportat la aportul adus.

- Asocierea în participațiune este un **contract consensual**, pentru a cărui încheiere valabilă este suficient acordul de voință al părților, fără a se îndeplini formalitățile stabilite pentru societăți – art. 254 Cod comercial. Ad probationem, în raporturile dintre părți, se cere un înscris în care se va preciza: scopul asocierii, aporturile asociaților, durata contractului, modul de repartizare a beneficiilor și a pierderilor etc.

- Asocierea în participațiune este un **contract comutativ**, deoarece existența și întinderea obligațiilor sunt cunoscute de părți din momentul încheierii acestuia.

- Asocierea în participațiune este un **contract intuitu personae**, deoarece se încheie în considerarea aptitudinilor și a încrederii față de asociatul administrator/desemnat.

- Asocierea în participațiune este un **contract cu executare succesivă sau imediată** după cum acesta are ca obiect o singură operațiune comercială sau mai multe operațiuni comerciale.

### 2. Delimitare

Asocierea în participațiune se deosebește de societatea comercială, prin aceea că, societatea comercială este supusă unor formalități de constituire și unor reguli de funcționare, riguros reglementate, față de asocierea în participațiune, prin Legea nr. 31/1990<sup>4</sup> privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și societatea comercială are personalitate juridică dobândită prin însuși faptul constituirii, de la data înmatriculării în registrul comerțului – art. 1 alin. (2) și art. 41 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe când asocierea în participațiune nu are personalitate juridică.

<sup>4</sup> *Legea nr. 31/16.11.1990 privind societățile comerciale*, republicată (M.O. nr. 1.066/17.11.2004), cu modificările și completările ulterioare

### III. Efectele contractului de asociere în participațiune

#### 1. *Obligațiile asociaților*

##### a) *Obligația de aport*

Aportul reprezintă contribuția fiecărui asociat după cum s-a stabilit prin contractul de asociere în participațiune. Acest aport trebuie să fie determinat sau determinabil, posibil și licit.

Potrivit art. 1.492 alineatul 2 Cod civil, fiecare membru al unei societăți trebuie să pună în comun sau bani, sau alte lucruri, sau industria sa.

Privind dreptul de proprietate asupra bunurilor, prin art. 254 Cod comercial se prevede că, participanții nu au niciun drept de proprietate asupra lucrurilor puse în asociațiune, chiar dacă au fost procurate de aceștia, dar, cu toate acestea, întrucât privește raporturile lor între aceștia, asociații pot să stipuleze ca lucrurile ce le-au adus să li se restituie în natură, având dreptul, în caz când restituirea nu s-ar putea face, la reparația daunelor suferite.

##### b) *Obligația de a contribui la pierderi*

Asociații suportă împreună pierderile asocierii în participațiune, după cum se înțelege prin contract, de regulă sub formă procentuală.

Potrivit art. 1.513 alineatul 2 Cod civil, este nulă convenția prin care s-a stipulat ca unul sau mai mulți asociați să fie scutiți de a participa la pierdere.

#### 2. *Drepturile asociaților*

##### a) *Dreptul la beneficii*

Calitatea de asociat conferă și dreptul la împărțirea beneficiilor. Acest drept există numai în măsura în care ele sunt realizate în mod efectiv de asociere.

Împărțirea beneficiilor între asociați se face, de regulă, proporțional cu aportul adus în cadrul asocierii, dacă părțile nu convin altfel. Potrivit art. 1.513 alineatul 1 Cod civil, este nul contractul prin care un asociat își stipulează totalitatea câștigurilor.

În lipsa unei înțelegeri a părților se aplică prevederile art. 1.511 Cod civil, potrivit căruia:

“Când prin contractul de societate nu se determină partea de câștig sau pierdere a fiecărui asociat, atunci acea parte va fi proporțională cu suma pusă în comun de fiecare.

În privința aceluia ce n-a pus în comun decât industria sa, partea de câștig sau pierdere se va regula ca parte a aceluia ce ar fi pus în comun valoarea cea mai mică.”

##### b) *Dreptul la restituirea aportului*

Potrivit art. 254 alineatul 2 Cod comercial, asociații pot să stipuleze ca lucrurile ce le-au adus să li se restituie în natură, având dreptul, în caz când restituirea nu s-ar putea face, la reparația daunelor suferite.

### IV. Funcționarea asocierii în participațiune

#### 1. *Reprezentarea*

În vederea realizării obiectului asocierii, asociații participanți nu intră în raporturi directe cu terții, reprezentarea asocierii fiind în sarcina asociatului administrator/desemnat, care derulează operațiunile asocierii în nume propriu, dar în contul asocierii.

#### 2. *Raporturile asocierii în participație cu terții*

Potrivit art. 253 Cod comercial:

“Asociațiunea în participațiune nu constituie, în privința celor de al treilea, o ființă juridică distinctă de persoana interesatilor. Cei de al treilea nu au nici un drept și nu se obligă decât către acela cu care au contractat.”

Lipsa personalității juridice a asocierii în participațiune implică anumite particularități în relațiile cu terții în sensul că:

- terții nu au niciun drept împotriva asocierii;
- terții nu au niciun drept împotriva asociatului participant, chiar dacă acesta le este cunoscut;
- terții au drepturi și obligații numai în raport cu asociatul administrator/desemnat cu care au contractat;
- asociatul administrator/desemnat răspunde față de terți pentru obligațiile asumate, cu întregul său patrimoniu;
- asociația nu poate avea creditori deoarece nu este subiect de drept.

## **V. Durata și încetarea asocierii în participațiune**

### **1. Durata asocierii în participațiune**

În principiu, prin contract, părțile sunt libere să convină asupra duratei asocierii.

În lipsa unei înțelegeri, durata asocierii în participațiune este în funcție de scopul propus, astfel: dacă asocierea s-a constituit pentru împărțirea beneficiilor unei singure operațiuni comerciale, atunci asocierea este pe durata executării acestei operațiuni; dacă asocierea s-a constituit pentru împărțirea beneficiilor mai multor operațiuni comerciale, atunci asocierea este pe durata executării tuturor acestor operațiuni.

De asemenea, potrivit art. 1.502 alineatul 1 Cod civil, când "nu s-a stipulat nimic în privința duratei societății, atunci ea se prezumă contractată pentru toată viața asociaților". În acest din urmă caz, asociații nu sunt obligați să rămână în asociere pe toată durata vieții lor, aceștia putând să denunțe contractul în condițiile art. 1.527 Cod civil "prin renunțare notificată tuturor părților, întrucât se face cu bună-credință și la timp".

### **2. Încetarea asocierii în participațiune**

Asocierea în participațiune încetează, în general, ca orice alt contract, prin voința comună a părților.

Cum prin Codul comercial nu se dispune asupra încetării asocierii în participațiune, se aplică dispozițiile art. 1.523-1.531 Cod civil.

Astfel, cauzele particulare de încetare a asocierii în participațiune sunt:

- expirarea termenului, atunci când părțile au prevăzut expres în contract durata;
- pierirea obiectului sau realizarea scopului, atunci când părțile nu au prevăzut expres durata însă asocierea are ca obiect una sau mai multe operații comerciale determinate;
- moartea unui asociat, atunci când părțile sunt persoane fizice, sau dizolvarea persoanei juridice;
- punerea sub interdicție sau insolabilitatea unui asociat, atunci când părțile sunt persoane fizice, sau insolvența în cazul persoanelor juridice;
- denunțarea contractului de unul sau mai mulți asociați, cu aplicarea art. 1.527 Cod civil potrivit căruia denunțarea prin voința unei părți trebuie făcută sub forma notificării, cu bună-credință și la timp.

## **VI. Regimul contabil al asocierii în participațiune**

În ceea ce privește organizarea și conducerea contabilității operațiunilor asocierii în participațiune, prin art. 8 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009<sup>5</sup> pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se dispune că, trebuie avute în vedere atât Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, cât și cerințele care rezultă din alte prevederi legale.

Privind ținerea contabilității în cazul asocierilor în participație încheiate între o persoană juridică română și o persoană juridică străină, prin același articol se prevede că, contabilitatea se ține de către persoana desemnată de asociați, care răspunde potrivit legii.

Referitor la ținerea contabilității în cazul asocierilor în participație între persoane juridice străine (nerezidente), înregistrate în România, se dispune că, se aplică Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, iar asociatul desemnat prin contractul de asociere să îndeplinească obligațiile fiscale organizează și conduce evidența contabilă a asocierii, astfel încât să se poată determina informațiile și obligațiile prevăzute de lege, fără a întocmi situații financiare anuale.

Aceleași prevederi se regăsesc și în pct. 13 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, cuprinse în anexa care face parte integrantă din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009.

Privind contabilitatea operațiunilor realizate în cadrul contractelor de asociere în participație, prin pct. 265 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, se prevede că:

- evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului "Decontări din operații în participație", analitic distinct pe fiecare coparticipant;
- evidența decontărilor din operațiuni în asocieri în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului "Decontări din operații în participație";

<sup>5</sup> Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (M.O. nr. 766/10.11.2009)

- asociatul care conduce evidența asocierii în participație ține evidență și întocmește balanță de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii;
- imobilizările corporale și necorporale puse la dispoziția asocierii sunt cuprinse în evidența contabilă a celui care le deține în proprietate;
- cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 13, iar la sfârșitul perioadei de raportare, acestea se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării în contabilitatea proprie;
- la data bilanțului, bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților, precum și a datoriilor asocierii în participație, se înscriu în situațiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidența asocierii.

Prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008<sup>6</sup> privind documentele financiar-contabile, cu aplicabilitate începând cu data de 1 ianuarie 2009, s-a aprobat formularul "Decont pentru operațiuni în participație", cod 14-4-14. Potrivit normelor de întocmire și utilizare, acest formular servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între coparticipanți și se întocmește de către asociatul care ține contabilitatea asocierilor în participație, lunar, pe fiecare coparticipant, cu veniturile și cheltuielile ce revin acestuia, pentru înregistrarea în contabilitatea proprie, potrivit cotelor prevăzute în contractele de asociere încheiate. În decont se înscriu și alte transferuri, reprezentând valoarea mijloacelor bănești, a profitului realizat, amortizarea mijloacelor fixe și alte sume rezultate din operațiunile în participație.

Privind evidența asocierii în participație, reținem funcțiunea contului 458 "Decontări din operații în participație" redată în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Astfel, cu ajutorul contului 458 "Decontări din operații în participație" se ține evidența decontărilor din operații în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți. Acest cont este un cont bifuncțional.

În creditul contului 458 "Decontări din operații în participație" se înregistrează:

- veniturile realizate din operații în participație transferate coparticipanților, conform contractului de asociere;
- cheltuielile primite prin transfer din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării;
- sumele primite de la coparticipanți.

În debitul contului 458 "Decontări din operații în participație" se înregistrează:

- veniturile primite prin transfer din operații în participație;
- cheltuielile transferate din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se transmite coparticipantului care ține evidența operațiilor în participație conform contractelor;
- sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operației în participație.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operații în participație, precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație.

Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat de la coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație, precum și sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanți din operații în participație ca rezultat favorabil (profit).

## VII. Regimul fiscal al asocierii în participațiune

### 1. Înregistrarea fiscală

Potrivit art. 72 alin. (1) litera a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003<sup>7</sup> privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală, iar acest cod de identificare fiscală este, pentru asocieri și alte entități fără personalitate juridică, codul de înregistrare

<sup>6</sup> Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/27.11.2008 privind documentele financiar-contabile (M.O. nr. 870 și 870bis/23.12.2008)

<sup>7</sup> Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare

fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală. În conformitate cu alin. (3), în vederea atribuirii codului de identificare fiscală persoanele prevăzute la alin. (1) lit. a) au obligația să depună declarație de înregistrare fiscală.

Privind termenul de depunere al declarației de înregistrare fiscală, prin alin. (6) al art. 72 Cod de procedură fiscală, se dispune că, aceasta se depune în termen de 30 de zile de la data înființării, potrivit legii, a asocierilor și altor entități fără personalitate juridică.

Dar, în determinarea calității de subiect într-un raport juridic fiscal a asocierii în participațiune trebuie să ne raportăm la prevederile alin. (1) al art. 17 Cod de procedură fiscală, potrivit căruia, subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport. În accepțiunea alin. (2) al art. 17, contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

Cu titlu exemplificativ, arătăm că, asocierea fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române nu constituie subiect într-un raport juridic fiscal și, astfel, aceasta nu se înregistrează fiscal, iar asocierea fără personalitate juridică dintre persoane juridice străine, care își desfășoară activitatea în România, se înregistrează fiscal.

## **2. Impozitul pe profit**

Prin art. 13 lit. c) și e) titlul II capitolul I din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se dispune că, sunt obligate la plata impozitului pe profit, persoanele juridice străine și persoanele fizice nerezidente care desfășoară activitate în România într-o asociere fără personalitate juridică, dar și persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România, cât și în străinătate din asocieri fără personalitate juridică, situație în care impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se varsă de către persoana juridică română.

În ceea ce privește sfera de cuprindere a impozitului pe profit în cazul asocierilor, prin art. 14 din Codul fiscal se prevede că, impozitul pe profit se aplică după cum urmează:

- în cazul persoanelor juridice străine și al persoanelor fizice nerezidente care desfășoară activitate în România într-o asociere fără personalitate juridică, asupra părții din profitul impozabil al asocierii atribuite fiecărei persoane;

- în cazul persoanelor fizice rezidente asociate cu persoane juridice române care realizează venituri atât în România, cât și în străinătate, din asocieri fără personalitate juridică, asupra părții din profitul impozabil al asocierii atribuite persoanei fizice rezidente.

Privind calculul impozitului pe profit, prin art. 28 Cod fiscal se prevede că, în cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere. Privind asocierea fără personalitate juridică dintre persoane juridice străine, care își desfășoară activitatea în România, se dispune că, aceasta trebuie să desemneze una din părți care să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat, persoana desemnată fiind responsabilă pentru:

a) înregistrarea asocierii la autoritatea fiscală competentă, înainte ca aceasta să înceapă să desfășoare activitate;

b) conducerea evidențelor contabile ale asocierii;

c) plata impozitului în numele asociaților;

d) depunerea unei declarații fiscale trimestriale la autoritatea fiscală competentă, care să conțină informații cu privire la partea din veniturile și cheltuielile asocierii care este atribuită fiecărui asociat, precum și impozitul care a fost plătit la buget în numele fiecărui asociat;

e) furnizarea de informații în scris, către fiecare asociat, cu privire la partea din veniturile și cheltuielile asocierii care îi este atribuită acestuia, precum și la impozitul care a fost plătit la buget în numele acestui asociat.

Într-o asociere fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asociere, iar într-o asociere fără personalitate juridică cu o persoană juridică străină și/sau cu persoane fizice nerezidente, precum și cu persoane fizice române, persoana juridică română trebuie să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat.

### 3. Impozitul pe venit

În materia impozitului pe venit, asocierea în participațiune își află sediul în dispozițiile art. 86 capitolul XI titlul III din Codul fiscal. În conformitate cu alin. (1) al art. 86, prevederile acestui articol nu se aplică:

- pentru asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 28;
- fondurilor de investiții constituite ca asociații fără personalitate juridică;
- asocierilor cu o persoană juridică plătitoare de impozit pe profit, caz în care sunt aplicabile numai reglementările fiscale din titlul II;
- fondurilor de pensii administrat privat și fondurilor de pensii facultative constituite conform prevederilor legislației specifice în materie.

Prin alin. (2) se prevede că, în cadrul fiecărei asocieri fără personalitate juridică, constituită potrivit legii, asociații au obligația să încheie contracte de asociere în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:

- a) părțile contractante;
- b) obiectul de activitate și sediul asociației;
- c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;
- d) cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii corespunzătoare contribuției fiecăruia;
- e) desemnarea asociatului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;

f) condițiile de încetare a asocierii. Contribuțiile asociaților conform contractului de asociere nu sunt considerate venituri pentru asociație. Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Organul fiscal are dreptul să refuze înregistrarea contractelor, în cazul în care acestea nu cuprind datele solicitate conform prezentului alineat.

În cazul în care între membrii asociații există legături de rudenie până la gradul al patrulea inclusiv, părțile sunt obligate să facă dovada că participă la realizarea venitului cu bunuri sau drepturi asupra cărora au drept de proprietate. Pot fi membri asociații și persoanele fizice care au dobândit capacitate de exercițiu restrânsă.

Asocierile au obligația să depună la organul fiscal competent, până la data de 15 martie a anului următor, declarații anuale de venit, conform modelului stabilit de Agenția Națională de Administrare Fiscală, care vor cuprinde și distribuția venitului net/pierderii pe asociați.

Venitul/pierdere anual/anuală, realizate în cadrul asocierii, se distribuie asociaților, proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere.

Tratamentul fiscal al venitului realizat din asociere, în alte cazuri decât asocierea cu o persoană juridică, va fi stabilit în aceeași manieră ca și pentru categoria de venituri în care este încadrat.

Potrivit pct. 184 din Normele metodologice de aplicare a art. 86 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, sunt supuse obligației de încheiere și înregistrare a unui contract de asociere atât asociațiile fără personalitate juridică, ale căror constituire și funcționare sunt reglementate prin acte normative speciale, respectiv întreprinderi familiale, cabinete medicale grupate, cabinete medicale asociate, societate civilă medicală, cabinete asociate de avocați, societate civilă profesională de avocați, notari publici asociați, asociații în participațiune constituite potrivit legii, cât și orice asociere fără personalitate juridică constituită în baza Codului civil.

Privind obligațiile care revin asociatului desemnat conform prevederilor art. 86 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, reținem că, potrivit pct. 185 din Normele metodologice, acesta are și următoarele obligații:

- să asigure organizarea și conducerea evidențelor contabile;
- să determine venitul net/pierdere obținut/obținută în cadrul asociației, precum și distribuirea venitului net/pierderii pe asociați;
- să depună o declarație privind veniturile și cheltuielile estimate, la termenele stabilite, la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală;
- să înregistreze contractul de asociere, precum și orice modificare a acestuia la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Prin sediul asociației se înțelege locul principal de desfășurare a activității asociației;
- să reprezinte asociația în verificările efectuate de organele fiscale, precum și în ceea ce privește depunerea de obiecțiuni, contestații, plângeri asupra actelor de control încheiate de organele fiscale;
- să răspundă la toate solicitările organelor fiscale, atât cele privind asociația, cât și cele privind asociații, legate de activitatea desfășurată de asociație;

- să completeze Registrul pentru evidența aportului și rezultatului distribuit;
- alte obligații ce decurg din aplicarea titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

#### **4. Taxa pe valoarea adăugată**

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile alin. (9) al art. 127 titlul VI Cod fiscal, potrivit cărora, orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective, dar și cele ale alin. (10) al aceluiași articol în sensul că, asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate, asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, fiind tratate drept asocieri în participațiune.

Potrivit pct. 79<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a art. 156 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în cazul asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți, aceste prevederi aplicându-se numai în situația în care asociatul care contabilizează veniturile și cheltuielile efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii obținute de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere. Dacă membrii asociații acționează în nume propriu față de terți și față de ceilalți membri asociați, fiecare persoană va fi tratată drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (9) din Codul fiscal și tranzacțiile respective se impozitează distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI al Codului fiscal.

Privind evidența operațiunilor care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin art. 156 alin. (5) Cod fiscal, se prevede că, în cazul asocierilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.

Vă aducem la cunoștință apariția următorului act normativ:

**Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 54/23.06.2010**  
privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale  
(M.O. nr. 421/23.06.2010)

REDACTIA