

Elementele caracteristice ale asocierii în participație. Regimul fiscal

Conf. univ. dr. Lucian Săuleanu *

The characteristic elements of the association in participation. The Financial regime

Abstract

In an adequate sense, the doctrine¹ noticed, about the share association, the existence of some elements which individualize and differentiate this contract. The most important problem is the lack of juridical personality for the share association sides reaching to an agreement instead of founding and enrolling starting a trading society by the same agreement. It is the central element from which we can consider the other aspects as the lack of material active ground or the settlement.

Key words: *share association, financial regime, contract, juridical personality, elements*

Cuvinte cheie: *asociere în participație, regim financiar, contract, personalitate juridică, elemente*

Asocierea în participație este un contract, iar nu o societate comercială

Incertitudinea legiuitorului în privința naturii și regimului juridic al acesteia se observă din modul global de reglementare. Poate acesta este și motivul pentru care asocierea în participație a fost considerată o formă improprie de societate comercială². Dacă în ceea ce privește legislația română constatăm o continuitate a materiei, art. 251-256 C.com. nesuferind vreo modificare, nu același lucru s-a întâmplat, spre exemplu, în legislația franceză unde mai multe modificări au condus la diverse interpretări în doctrina juridică. Astfel, Legea din 24 iunie 1921 a prevăzut că ”asociațiile în participație sunt societăți” (art 44, C. com. vechi) , iar ulterior prin Legea din 24 iulie 1966 s-a înlocuit vocabula societate cu cel de asociație, iar noul articol 1871 din Codul civil în alin. 2 se precizează că asociații trebuie să respecte dispozițiile imperative ale articolelor 1832, 1832-1, 1833, 1836 (alin. 2) 1841, 1844 (alin.1) și 1844-1 (alin. 2), texte fundamentale referitoare la societăți³.

* Autorul este cadu universitar la facultatea de Drept și Științe Administrative din Craiova și avocat în Baroul Dolj

¹ Nicoleta Țândăreanu, *Contractul de asociere în participație*, Dreptul nr. 5/1995, p. 12 și urm.

² Dumitru A.P. Florescu, Roxana Popa, Theodor Mrejeru, *Contractul de asociere în participație*, Ed. Universul Juridic, București, 2009, p. 8; Ioan Schiaua, *Drept comercial*, Ed. Hamangiu, București, 2009, p. 488.

³ Jocelyne Vallansan, Éric Desmorieux, *Société en participation et société créée de fait*, Joly, Paris, 1996, p. 6.

Evident că cea mai bună abordare a asocierii în participație este sub aspect contractual, căci ea se mulțumește să fie doar un contract de societate. Asocierea în participație nu tinde să depășească stadiul contractual pentru a deveni o instituție.

De altfel, folosirea denumirii de „asociere” trădează intenția inițială a legiuitorului de a le deosebi de societățile comerciale. Existența sau inexistența personalității juridice s-a făcut de legiuitor și prin atribuirea unei denumiri diferite. Cum prin asociere înțelegem acum persoanele juridice fără scop patrimonial, s-a propus modificarea denumirii pentru a nu exista o confuzie între acestea, urmând ca asocierile în participație să fie denumite „societăți în participație”⁴.

Constatăm ca și elemente comune ale asocierii în participație și societății comerciale: ambele au la bază *affectio societatis*, adică intenția comună de a desfășura o activitate în scopul obținerii unor beneficii și împărțirea acestora; la momentul constituirii fiecare din asociați aduce un aport în vederea atingerii scopului comun; asociații își asumă riscul participării și la pierderi în cuantumul și condițiile stabilite; la momentul asocierii, părțile încheie un contract de asociere ce conține clauzele specifice (părțile, obiectul, aportul, cota de participare la profit și pierderi etc)

Cu toate acestea putem cu ușurință se desprind și elementele de diferențiere: prin asocierea într-o societate comercială se naște o persoană juridică, în timp ce încheierea contractului de asociere în participație nu are ca efect dobândirea personalității juridice; societatea comercială are un patrimoniu propriu și distinct de cel al asociaților, în timp ce urmare a asocierii în participație chiar dacă părțile aduc fiecare un aport pentru realizarea obiectului totuși nu se naște un patrimoniu comun, ci așa cum s-a reținut în practica judecătorească⁵ are loc cel mult „imixtiunea unui bun al asociatului în fondul asociantului, fără ca să rezulte un fond comun”

Asocierea în participație nu are personalitate juridică. Asocierea în participație nu este supusă formalităților de înregistrare și publicitate.

Caracterul ocult la care am făcut deja referire constituie o particularitate a asocierii în participație, însă fără ca aceasta să fie de esența asocierii, odată ce asociații pot să o aducă la cunoștința terților.

Asocierea în participație nu dobândește personalitate juridică tocmai pentru că nu este supusă vreunei condiții de înregistrare sau de publicitate. Cu alte cuvinte ea nu există decât în raporturile dintre asociați și nu se dezvăluie terților. Curtea de Casație din Franța a considerat că o asociere în participație dezvăluită terților devine o societate de fapt în care responsabilitatea fiecăruia dintre asociați față de terți este nelimitată⁶.

În doctrină s-a discutat dacă asocierea în participație este sau nu persoană juridică între asociați, punctul de plecare constituindu-l dispozițiile *art.... C.com.*

⁴ M. A. Dumitrescu, *Asociațiunea în participație, în Revista Societăților și a Dreptului Comercial*, nr. 2/1924, p. 166.

⁵ Tribunalul Ilfov II com, sentința nr. 22 din 15 ianuarie 1938, în *Pandectele Române*, 1938, III; p. 173

⁶ Cass. Com, 21 oct. 1949, JCP, 1950, II, 5339.

care stabilesc că „asociațiunea nu constituie în privința celor de al treilea o ființă juridică”. Din formularea textului s-ar putea trage concluzia, odată ce legiuitorul a înțeles să se refere la terți, că între asociați respectiva asociere în participație capătă personalitate juridică. Soluția împărtășită de majoritatea doctinarilor a fost în sensul constatării unei exprimări în parte defectuoase, iar formula din Codul comercial nu este neapărat greșită odată ce noi înțelegem personalitatea juridică prin raportare la terți, iar odată ce nu există față de terți nu există rațiune pentru a o considera că aceasta există între părți, cu atât mai mult u cât o persoană juridică există sau nu există față de toți⁷. De precizat că în Franța este recunoscută personalitatea fiscală a asocierii în participație,

Excepție privind lipsa formalităților de înregistrare. Potrivit art. 28 alin. 2 din Codul fiscal orice asociere fără personalitate juridică dintre persoane juridice străine, care își desfășoară activitatea în România, trebuie să desemneze una din părți care să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat potrivit Titlului II „Impozitul pe profit”.

Printre obligațiile pe care le are persoana desemnată se numără și înregistrarea asocierii la autoritatea fiscală competentă, înainte ca aceasta să înceapă să desfășoare activitate (art. 28 alin. 2 lit. a).

Deși această excepție privește doar asocierile dinte persoane juridice străine, iar dispoziția este menită a reglementa regimul de impozitare în sensul identificării acestora, nu putem trage concluzia că aceea specificitate ocultă a asocierilor s-a pierdut, ci doar că noile reglementări în materie fiscală, modalitățile actuale de desfășurare a afacerilor conduc către „deconspirarea” asociatului ocult.

Consecințele dispariției caracterului ocult. În actualul context ne punem întrebarea dacă a dispărut caracterul ocult al asocierii în participație. După cum am văzut nici nu putem să mai susținem cu tărie caracterul ocult al asocierii în participație. Realitatea economică dovedește că majoritatea asocierilor nu mai sunt oculte.

Un al doilea argument ce dovedește pierderea caracterului ocult îl constituie respectarea obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit, contribuabilii având obligația declarării acestora. Dacă ar trebui să tragem o concluzie directă din obligația legală mai înainte enunțată, ar trebui să recunoaștem că nici o asociere nu mai are caracter ocult.

În această situație observăm două ipoteze:

- prima ar fi ipoteza că asocierea nu și-a pierdut această caracteristică, iar relevarea ei terților mai mult este conjuncturală; chiar de am accepta această ipoteză observăm lipsa efectelor, însă nu putem observa ca și elemente structurale importante lipsa personalității juridice și lipsa obligațiilor de înregistrare și publicitate, elemente suficiente pentru a o caracteriza.

- a doua ipoteză este de a accepta atât posibilitatea unor asocieri ce nu se relevă terților și totodată a accepta existența unor societăți vizibile urmând ca și regulile să fie distincte, respectiv dacă societatea este ocultă fiecare asociat rămâne proprietar al bunurilor, iar contractarea cu terții se face în numele său personal, iar

⁷ M.A. Dumintrescu, *op. cit.*, p. 164.

dacă societatea este vizibilă bunurile sunt indivize și afectate creditorilor, iar asociații răspund solidar pentru obligațiile contractate în limitele obiectului asocierii⁸.

Absența patrimoniului - Cum asocierea în participație nu are personalitate în mod implicit nu are nici patrimoniu. Asociații își păstrează patrimoniul, iar aceștia rămân proprietari bunurilor aduse ca aport al aportului său. Prin excepție, părțile pot stabili ca aportul să conștă chiar în transferul dreptului de proprietate asupra acelui bun către celălalt asociat.

Consecințele acestei absențe a patrimoniului și astfel lipsa unor bunuri stricte determinate și folosite pentru atingerea scopului propus sunt atenuate de posibilitatea părților de a stabili regimul acestora în sensul ca fie asociații să rămână proprietari, fie să stabilească o indiviziune convențională. După cum vom observa în secțiunea rezervată regimului juridic al aporturilor, problema nu este una simplă atât timp cât legiuitorul în art. 254 C. com. stabilește că „participanții nu au nici un drept de proprietate asupra lucrurilor puse în asociațiunea chiar dacă au fost procurate de dânsii”.

Imposibilitatea de a fi parte într-un proces. O altă consecință a lipsei personalității juridice este aceea că pentru protejarea chiar a intereselor conturate în executarea contractului de asociere nu este posibilă promovarea în numele și pe seama asociației a vreunui proces și totodată nici să dobândească calitatea procesuală pasivă. Considerăm că în astfel de situații are calitate procesuală activă sau pasivă asociatul administrator care a contractat cu terții. Are calitate procesuală activă atât timp cât prin contract a fost desemnat ca și asociat administrator, astfel că îi incumbă obligația protejării intereselor comune ale asocierii și totodată calitate procesuală pasivă în cazul în care asocierea este ocultă față de terți. Totuși, dacă la momentul încheierii contractului cu terțul, asociații au participat împreună făcând publică asocierea lor, credem că terțul poate promova acțiune împotriva amândurora, aceștia urmând a răspunde solidar.

Absența denumirii și a sediului social Nefiind persoană juridică, asocierea în participație nu are denumire socială și nici sediu social.

Denumirea fiind unul dintre atributele personalității juridice, absența personalității juridice a societății în participațiune trebuie să ducă la absența denumirii. Aceeași este soluția și în cazul sediului social.

Cu toate acestea nimic nu împiedică părțile ca în contractul ce-l încheie să menționeze existența unei denumiri, a unei firme cu vocație comercială sau a unui sediu care să fie folosit de părți ca și stabiliment de facto al activității, însă fără ca acestea să atragă consecințe juridice, cum ar fi stabilirea competenței în funcție de acel sediu, protejarea respectivei denumiri în mod independent..... *vezi Legea 26/1990.*

Absența naționalității. Cum și naționalitatea este un atribut al personalității juridice urmează ca naționalitatea fiecărui asociat să fie luată în considerare. Așadar, în caz de litigiu urmează a se ține cont de regulile stabilite *Legea 92...1992*, urmând ca și competența instanțelor de judecată și eventuala

⁸ Jocelyne Vallansan, Éric Desmorieux, *op. cit.*, p. 10.

executare a unei hotărâri judecătorești să fie stabilite după naționalitatea asociatului respectiv.

Cu privire importanța la naționalității asociaților menționăm că în cazul potrivit art. 28 din Legea nr. 571/ 2003 (Codul fiscal) orice asocierie fără personalitate juridică dintre persoane juridice străine, care își desfășoară activitatea în România, trebuie să desemneze una din părți care să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat potrivit Titlului II „Impozitul pe profit” din Codul fiscal. De asemenea, într-o asocierie 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, potrivit Titlului II „Impozitul pe profit”.

Regim fiscal. Reguli generale. Art. 28 alin. 1 din Codul fiscal prevede că în cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asocierie.

Într-o asocierie 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, potrivit prezentului titlu (art. 28 alin. 4 din Codul fiscal).

Cu titlu de principiu art. 127 alin. 10 din Codul fiscal stabilește că asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate, iar asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asocierie în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.

Ordinul MFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene stabilește la art. 221 că toate cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participațiune se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asocierie, cu respectarea prevederilor pct. 13., iar la sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

Obligații fiscale diferite pentru persoane juridice străine. În situația în care asocierie fără personalitate juridică are loc între persoane juridice străine, care își desfășoară activitatea în România, acestea trebuie să desemneze una din părți care să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat potrivit prezentului Titlului II „Impozitul pe profit” (art. 28 alin. 2 din Codul fiscal).

Persoana desemnată este 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, conform 34 alin. (1);
- 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 atribuibilă 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 atribuibilă acestuia, precum și la impozitul care a fost plătit la buget în numele acestui asociat.

Impozit pe profit. În cazul unei asocieri în participație între persoană fizică și persoană juridică, impozitul pe profit este plătit de aceasta din urmă. Conform art. 13 din Codul fiscal sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:(e) persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România cât și în străinătate din asocieri fără personalitate juridică; în acest caz, impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se varsă de către persoana juridică română.

De asemenea, la art. 34 alin. 2 din Codul fiscal se menționează că în cazul asocierilor fără personalitate juridică, impozitul datorat de către contribuabilii prevăzuți la art. 13 lit. c) și e) și reținut de către persoana juridică responsabilă se calculează prin aplicarea cotei de impozit asupra părții din profiturile asocierii, care este atribuibilă fiecărui asociat. Persoana responsabilă are obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se distribuie rezultatul asocierii.

În cazul unei asocieri fără personalitate juridică dintre o microîntreprindere plătitoare de impozit, conform Titlului II „ Impozitul pe profit” din Codul fiscal, și o persoană fizică, rezidentă sau nerezidentă, microîntreprinderea are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa la bugetul de stat impozitul datorat de persoana fizică, impozit calculat prin aplicarea cotei de 1,5% la veniturile ce revin acesteia din asociere⁹ (art. 111 din Codul fiscal)

În cazul persoanelor fizice ce realizează venituri reprezentând plăți anticipate din asocieri în participație calcularea, reținerea și virarea impozitului se face prin reținere la sursă de către asociatul persoană juridică (art. 52 alin. 1 lit. f din Codul fiscal.) Impozitul ce trebuie reținut se stabilește aplicând cota de impunere prevăzută pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la veniturile ce revin persoanei fizice din asociere¹⁰ (art. 52 alin. 2 Codul fiscal.), iar impozitul ce trebuie reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, cu excepția impozitului aferent veniturilor prevăzute la art. 52 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal pentru care termenul de virare este reglementat potrivit Titlului IV¹¹.

TVA . Pct. 3 alin. 5 din H.G. 44/2004 (Normele metodologice) menționează că evidența operațiunilor derulate de asocierile prevăzute la art. 127 alin. 10 din Codul fiscal se realizează potrivit prevederilor pct. 79 alin. 4 din H.G. 44/2004 potrivit căruia:

În cazul asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform art. 127 alin.10 din Codul fiscal, drepturile și

⁹ În 2009 cota este de 3%.

¹⁰ Persoana fizica depune declarația 200, iar organul fiscal regularizează impozitul prin aplicarea cotei de 16%.

¹¹ 25 a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de Titlul IV al Codului fiscal revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.

Prin drepturi și obligații legale se înțelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții conform prevederilor art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiar și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile. Aceste prevederi se aplică 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 asocierie, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asocierie. Dacă membrii asociați 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 IV al Codului fiscal.