

Asocierea în participație și regimul taxei pe valoarea adăugată. Norme de drept comun versus norme de drept fiscal

Cadru didactic asociat prof. univ. dr. Doru PLEȘEA

Universitatea Transilvania din Brașov

Abstract

The overall economic situation considers a scenario that is not exactly optimistic in the context of the current health crisis. The need for cheap resources will probably lead to the seizing of the opportunities provided by the trade companies, without patrimonial transfers of goods and labour force. Taking this context into account, we believe that the mixed ventures might become relevant again nowadays. The challenge posed by the indirect taxation of these associations without legal personality points out a series of practical aspects which we consider that should be rigorously and thoroughly addressed, especially that the tax payers' option is not always in accordance with that of the fiscal authorities causing contentious issues, which are time and money consuming and at the same time lead to forced executions endangering the company's existence itself.

The article hereby is based on the material tax law rules as regards the common law provisions, with the aim of setting up the tax deductions regime regarding the contributions and purchases related to joint ventures, given that the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax does not include specific provisions for joint ventures, which is why the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union is applicable in this matter.

Key terms: joint venture, contributions with payment, contributions without payment, property transfer, deductible VAT, collected VAT

Termeni-cheie: asociere în participație, contribuții cu plată, contribuții fără plată, transfer de proprietate, TVA deductibilă, TVA colectată

Clasificare JEL: L24, K15, K34

To cite this article: Doru Pleșea, *Asocierea în participație și regimul taxei pe valoarea adăugată. Norme de drept comun versus norme de drept fiscal*, *CECCAR Business Review*, N° 12/2021, pp. 44-51, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.12.05>

Contractul de asociere în participație a fost într-o primă perioadă de tranziție spre economia de piață principalul instrument juridic prin care fostele unități economice de stat, devenite societăți comerciale, au putut să coopereze cu întreprinzători privați pentru a-și pune în valoare activele neutilizate. Este drept, însă, că uneori el a acoperit raporturi juridice de altă natură, pe care asociații fie nu erau abilitați să le încheie, în lipsa unei licitații publice (închirieri sau locații de gestiune), fie nu erau autorizați să le contracteze (credite și alte operațiuni ținând de activitatea bancară) (Ciutacu, 2001, p. 149).

Contractul de societate, în general, este reglementat de dispozițiile de drept comun cuprinse la art. 1.881-1.889 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar regimul juridic al asocierii în participație este particularizat de prevederile art. 1.949-1.954 din același act normativ. Astfel, potrivit art. 1.949, „contractul de asociere în participație este contractul prin care o persoană

acordă uneia sau mai multor persoane o participație la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde”.

O definiție a asocierii în participație a prezentat-o Înalta Curte de Casație și Justiție astfel: „asociațiunea în participațiune are natura improprie a unei societăți în care o persoană participă la afacerile comerciale ale alteia pentru a împărți cu ea beneficiile și pierderile. Fie că privește o singură operațiune de comerț, fie un comerț întreg, asociațiunea poate să aibă loc și pentru operațiunile făcute de necomercianți. Prin urmare, primăria poate fi parte a contractului de asociere, chiar dacă nu este comerciant, deoarece art. 252 din Codul comercial (Codul comercial român a fost abrogat prin art. 230 din Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil) este explicit, în sensul că și necomercianții pot încheia asemenea contracte.” (Decizia nr. 713/2005 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția Comercială), soluția fiind de actualitate prin prisma posibilității oricărei persoane fizice sau juridice de a participa la această formă de societate.

Asocierea în participație este lipsită de personalitate juridică, conform art. 1.951 din Codul civil, și se diferențiază de societatea comercială prin absența elementelor caracteristice ale acesteia din urmă: firmă, emblemă, sediu, naționalitate (Codul comercial adnotat, 1994, p. 294). Asocierea în participație este considerată o entitate doar prin prisma dreptului concurenței, în dreptul comun fiind lipsită de vocația la personalitate juridică, întrucât este un contract având ca obiect administrarea unei singure sau a mai multor afaceri izolate ori a tuturor activităților comerciale de către asociat. În doctrină, din particularitatea lipsei personalității juridice a fost enunțat principiul independenței juridice a fiecărui asociat, reținându-se că „între asociați nu există un raport de prepușenie sau de subordonare, fiecare asociat fiind liber să își desfășoare activitatea potrivit propriilor reguli” (Cărpenu, 2009, p. 495).

Definiția fiscală a asocierii este dată la art. 7 pct. 14 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, instituind regula că o entitate transparentă fiscal, cu/fără personalitate juridică, este orice asociere, asociere în participație, asociere în baza contractelor de exploatare în participație, grup de interes economic, societate civilă sau altă entitate care nu este persoană impozabilă distinctă, fiecare asociat/participant fiind subiect de impunere în înțelesul impozitului pe profit sau pe venit, după caz (definiția din Codul fiscal a asocierilor fără personalitate juridică trebuie corelată cu dispozițiile art. 1.949-1.954 din Codul civil).

Ca subspecie a contractului de societate (legiuitorul Codului civil așază asocierea în participație în cadrul contractului de societate, fiindu-i pe deplin aplicabile dispozițiile generale prevăzute la art. 1.881-1.884), caracterul contractual al asocierii în participație rezultă neîndoind din textul art. 1.949 din Codul civil, la fel cum din dispozițiile art. 1.950 din reglementarea menționată rezultă că forma scrisă este cerută doar pentru proba contractului (*ad probationem*). De asemenea, caracterul oneros al acestuia reiese din scopul încheierii asocierii, urmărind obținerea profitului prin participarea la beneficiile unei anumite operațiuni, iar caracterul comutativ este determinat de faptul că obținerea profitului depinde de buna gestionare a afacerii, nu de întâmplare. Fără îndoială, întrucât asocierea are loc luând în considerare una sau mai multe operațiuni, asocierea în participație poate fi un contract cu executare succesivă sau cu executare dintr-o dată.

Practica fiscală în aplicarea legii civile relevă unele neconcordanțe între cele două coduri – fiscal și civil. Cu titlu de exemplu, împletirea contractului de asociere cu principiul proporționalității corespunzătoare cu contribuția (aportul) exclude aplicarea libertății de a contracta garantate de Codul civil. Astfel, potrivit art. 125 alin. (5) din Codul fiscal, „venitul/pierderea anual/anuală realizat(ă) în cadrul asocierii **se distribuie asociaților proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției**, conform contractului de asociere”, versus art. 1.954 din Codul civil, care stipulează următoarele: „cu excepția dispozițiilor prevăzute la art. 1.949-1.953, **convenția părților determină forma contractului, întinderea și condițiile asocierii**, precum și cauzele de dizolvare și lichidare a acesteia”.

Apreciem că referitor la aceste nepotriviri Codul civil, ca normă organică superioară, drept comun în materie, nu poate fi modificat de Codul fiscal. În acest sens aducem ca argument atât art. 2 alin. (2) din Codul civil, conform căruia acest act normativ „este alcătuit dintr-un ansamblu de reguli care constituie dreptul comun pentru toate domeniile la care se referă litera sau spiritul dispozițiilor sale”, cât și art. 3 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori”.

Plecând de la aceste scurte considerații ne-am propus să analizăm incidența practică a dispozițiilor art. 321 alin. (5) din Codul fiscal și pct. 102 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Exemplu

Vom prezenta un exemplu de asociere în participație în care două societăți comerciale, A și B, au obiectul de activitate identic, respectiv producție în masă. Obiectul asocierii îl reprezintă dezvoltarea afacerilor prin activități rentabile, părțile aducând în acest scop, după caz, aport în bani, bunuri sau prestații necesare. În contract se precizează că în activitatea de producție desfășurată în comun la sediul social al părții B nu intră în obiectul asocierii în participație activitatea de cantină, cea de magazin și altele care sunt în afara sferei de producție desfășurate de B.

Potrivit înțelegerii contractuale, obligațiile asociatului principal, A, desemnat lider al asocierii, sunt aportul de bunuri pentru desfășurarea în comun a activității în asociere, organizarea și conducerea evidențelor contabile ale asocierii, determinarea profitului net/pierderii obținut/obținute în cadrul acesteia, precum și distribuirea profitului net/pierderii către asociați, reprezentarea asocierii în raporturile cu organele fiscale și completarea Registrului pentru evidența aportului și rezultatului distribuit. Asociatul secundar, B, este ținut *inter alia* cu aportul de bunuri pentru desfășurarea în comun a activității în asociere.

În ceea ce privește aporturile părților, pentru realizarea activităților economice comune convenite, asociatul A contribuie cu materii prime, materiale, utilaje, know-how, piață, având partea de participare la asociere în cotă de 30%, iar asociatul B contribuie cu hale de producție, materii prime, utilaje, forță de muncă, utilități, având partea de participare la asociere în cotă de 70%. De asemenea, potrivit înțelegerii contractuale, asociații au dreptul de a participa la distribuirea profitului realizat din asociere sau a rezultatului în cazul încetării acesteia, **de a redobândi deplină proprietate asupra bunurilor aportate**, de informare asupra activităților asocierii, cu mențiunea că asociatul secundar nu are un control direct asupra administrării pe care o desfășoară asociatul principal. În același timp, asociatul desemnat lider trebuie să deschidă un cont distinct de disponibilități pentru desfășurarea operațiunilor de încasări și plăți ale asocierii și toate actele și documentele justificative privind asocierea pe toată durata acesteia vor fi arhivate la sediul său.

Din perspectiva dispozițiilor legale în vigoare și a termenelor contractului de asociere în participație vom analiza deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în legătură cu achizițiile de bunuri/servicii aferente asocierii efectuate de cele două părți, ambele înregistrate în scopuri de TVA.

Printre altele, asociatul B achiziționează pentru producția desfășurată în asociere materii prime și asigură, conform înțelegerii, utilitățile necesare: energie electrică, apă și agent termic pentru încălzirea halelor de producție pe timp de iarnă, operațiuni taxabile din punctul de vedere al TVA.

Vom răspunde la întrebarea: *Asociatul secund, B, are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile furnizorilor de achiziții de materii prime și utilități aferente asocierii?*

În primul rând, reținem incidența dispozițiilor secțiunii 4.14 „Contabilitatea operațiunilor realizate în cadrul contractelor de asocieri în participație” din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, printre altele, evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație”, analitic distinct pe fiecare coparticipant, iar societatea care conduce evidența asocierii ține evidență și întocmește balanță de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii. De asemenea, în ceea ce privește imobilizările corporale și necorporale puse la dispoziția asocierii, acestea sunt cuprinse în evidența contabilă a celui care le deține în proprietate, iar cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierii în participație se contabilizează distinct de către unul dintre asociați, conform prevederilor contractului de asociere, urmând ca la sfârșitul perioadei de raportare cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi să se transmită pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

Încă de la început arătăm că dispozițiile art. 321 alin. (5) din Codul fiscal nu lasă loc de interpretare, textul fiind fără echivoc: „**În cazul asociațiilor 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.**” În exemplul dat, aceste drepturi și obligații privind TVA îi revin asociatului lider, A, potrivit înțelegerii contractuale.

Referitor la Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, reamintim că hotărârile Guvernului sunt adoptate în scopul aplicării legii, în sensul reglementării unor modalități concrete și detaliate de aducere la îndeplinire a măsurilor prevăzute de lege, așa cum impune art. 108 alin. (2) din Constituție: „Hotărârile se emit pentru organizarea executării legilor.”

Astfel, atragem atenția asupra faptului că este necesară respectarea regulii generale potrivit căreia normele adoptate prin acte normative secundare trebuie să cuprindă dispoziții în executarea prevederilor din actul normativ primar. De asemenea, actul normativ secundar nu trebuie să adauge la lege, în sensul de a aduce o completare la concepția de ansamblu a acesteia, sau să reglementeze raporturi juridice care nu pot fi reglementate decât la nivel primar.

Menționăm că în aplicarea prevederilor art. 269 alin. (11) și art. 321 alin. (5) din Codul fiscal au fost emise Normele metodologice cuprinse la pct. 102, cu 18 alineate.

În sensul executării dispozițiilor art. 321 alin. (5) din Codul fiscal apreciem a fi *inter alia* dispozițiile alin. (11) ale pct. 102 din norme: „**Pe parcursul derulării contractului de asociere, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VII al Codului fiscal revin asociatului administrator, care cuprinde în propriul decont de taxă inclusiv achizițiile de bunuri/servicii, precum și livrările de bunuri/prestările de servicii aferente asocierii.** Prin drepturi și obligații legale se înțelege, printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achizițiile efectuate pentru realizarea scopului asocierii, conform prevederilor art. 297-301 din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiari și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile care rezultă din asociere, dreptul/obligația de ajustare a taxei conform prevederilor art. 304, în cazul propriilor bunuri, și 305 din Codul fiscal, atât pentru bunurile de capital proprii, cât și pentru cele care au fost aduse ca aport la asociere de către membrii asocierii, și care sunt utilizate în scopul asocierii.”

În al doilea rând, reamintim dispozițiile art. 1.949 și următoarelor din Codul civil, din care se desprinde că specific asocierii în participație este lipsa personalității juridice, dar și faptul că aceasta nu beneficiază de un patrimoniu comun, autonom, de o denumire proprie, un sediu propriu și, în consecință, nu poate dobândi drepturi sau obligații proprii. În acest context este necesar să reținem că drepturile și obligațiile legale privind

taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VII al Codului fiscal revin asociatului administrator doar după perfectarea contractului de asociere, **începând cu momentul derulării acestuia**. Teza a doua a alin. (11) precizează concret care sunt aceste drepturi și obligații aferente exercitării deducerii taxei pentru achizițiile efectuate pentru realizarea scopului asocierii, făcând trimitere la condițiile cuprinse în dispozițiile art. 297-301 din Codul fiscal.

Cele două condiții reținute și admise inclusiv de jurisprudența instanțelor de contencios administrativ sunt prevăzute la pct. 69 alin. (1) al secțiunii a 3-a „Condiții de exercitare a dreptului de deducere” din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal: „*Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.*”.

Revenind la exemplul nostru, vom căuta răspunsul argumentat cu dispozițiile legale în legătură cu dreptul de deducere a TVA și inclusiv la rambursare al asociatului secund, B, pentru achizițiile de materii prime și utilități aferente asocierii.

Din capul locului menționăm din nou incidența art. 321 alin. (5) din Codul fiscal, din care rezultă explicit și cu deosebită forță că dreptul de deducere a TVA aparține asociatului care contabilizează veniturile. Cu privire la regimul fiscal al asocierii în participație trebuie notat, în primul rând, că aceasta nu dă naștere unei persoane impozabile (subiect de drept fiscal) separate, astfel că fiecare asociat este considerat persoană impozabilă distinctă numai pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii în temeiul dispozițiilor art. 269 alin. (9) și (10) din Codul fiscal.

Din punctul de vedere al TVA trebuie reținut că efectele juridice se produc în sarcina asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, în speță asociatul A, care are obligația să întocmească lunar deconturi cu costurile efectuate, facturile pentru produsele vândute, și încasează contravaloarea acestora, astfel că toate operațiunile economice cu clienții asocierii sunt derulate prin contabilitatea acestui asociat. Dat fiind că asociatul secund, B, nu deține dreptul de colectare și plată a TVA rezultat din operațiunile economice ale asocierii, acesta nu deține nici dreptul de a cere și obține deducerea taxei și, respectiv, rambursarea sa.

A proceda altfel ar duce la încălcarea principiului neutralității fiscale, conform căruia TVA nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere. În ipoteza în care pe parcursul derulării contractului de asociere dreptul de deducere pentru achizițiile de materii prime și utilități realizate de asociatul secund aferente asocierii nu ar aparține asociatului principal, adică celui obligat la colectarea taxei și care înregistrează integral operațiunile taxabile ale asocierii rezultate din livrarea producției obținute în comun, pentru acesta, TVA dedusă de partener ar deveni un cost al afacerii, cu afectarea serioasă a fluxurilor proprii de numerar.

În Cauza C-8/17, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE) de Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție din Portugalia), în procedura Biosafe – Indústria de Reciclagens SA împotriva Flexipiso – Pavimentos SA, Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) arată că „**regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților sale economice**. Sistemul comun al TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (Hotărârea Curții din 21 martie 2018 în Cauza C-533/16 EU, Volkswagen: C:2018:204, pct. 38 și jurisprudența citată).”.

Să presupunem că TVA colectată de asociatul A pentru producția obținută în comun cu asociatul B este de 1.500.000 lei, cel dintâi având obligația de a emite facturi către beneficiari și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile care rezultă din asociere. TVA înscrisă în facturile de achiziții de bunuri și servicii aferente asocierii

realizate de asociatul A înregistrată ca deductibilă este de 300.000 lei. Taxa înscrisă în facturile de achiziții de bunuri și servicii aferente asocierii efectuate de asociatul B înregistrată ca deductibilă este de 450.000 lei.

Dacă asociatul A ar deduce numai propria taxă înscrisă în facturile de achiziții de bunuri și servicii aferente asocierii, acesta ar fi obligat la achitarea sumei de 1.200.000 lei, reprezentând TVA de plată, iar asociatul B ar avea de rambursat 450.000 lei, fără însă ca operațiunile taxabile să fie în sarcina sa (nu emite facturi către beneficiari și nu colectează TVA în cazul operațiunilor taxabile care rezultă din asocieri), conform pct. 102 alin. (11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. În ipoteza, pe care de altfel o susținem, în care ar deduce pe parcursul derulării contractului de asocieri și suma de 450.000 lei înscrisă în facturile de achiziții de bunuri și servicii aferente asocierii realizate de asociatul B, asociatul A ar fi obligat la achitarea sumei de 750.000 lei reprezentând TVA de plată.

Reamintim că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei și intervine, conform dispozițiilor art. 281 alin. (1) din Codul fiscal, la data livrării bunurilor/prestării serviciilor.

Astfel, în momentul consumului de materii prime și de utilități în scopul obținerii producției în cadrul asocierii are loc un transfer de proprietate de la asociatul B la asociatul A (materii prime și utilități încorporate în costul de producție al produselor finite obținute) pentru care prin decont i se repartizează cota-parte de venituri aferentă bunurilor achiziționate în cadrul asocierii. Apreciem că din acest moment asociatul A, desemnat lider al asocierii, devine proprietar al producției în curs de execuție în al cărei cost de producție sunt încorporate și cheltuielile cu materiile prime și cu utilitățile efectuate de asociatul B (din punctul de vedere al TVA egale cu baza impozabilă identică cu prețul lor de achiziție). Aceste produse de la faza de execuție până în momentul livrării și implicit drepturile de creanță născute din vânzarea lor către terți fac parte din patrimoniul asociatului lider, A. Ca persoană juridică titulară a unui patrimoniu, A are asupra produselor respective inclusiv dreptul de a dispune (trei sunt elementele indispensabile pentru înțelegerea noțiunii de patrimoniu: drepturile și obligațiile care alcătuiesc patrimoniul au valoare economică, sunt pecuniare (evaluabile în bani); aceste drepturi și obligații patrimoniale formează o universalitate juridică; patrimoniul este un atribut al personalității (Stoica, 2017, p. 8)), fiind cel care, potrivit dispozițiilor pct. 102 alin. (11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, are obligația de a emite facturi către beneficiari și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile care rezultă din asocieri. Art. 31 alin. (1) din Codul civil stipulează că „orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia”.

Contravaloarea integrală a materiilor prime și a serviciilor încorporate achiziționate de asociatul B aferente asocierii este plătită acestuia de asociatul lider din încasările obținute din vânzarea produselor realizate în comun.

Excepția de la această regulă o regăsim în dispozițiile pct. 102 alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a art. 321 alin. (5) din Codul fiscal, care precizează că doar pentru bunurile/serviciile prevăzute la alin. (3) și (4), adică doar pentru cele care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi **fără plată**, ca aport la asocieri în limita cotei de participare stabilite prin contract, repartizarea pe bază de decont a veniturilor asocierii, în limita cotei de participare stabilite prin contract, de către asociatul administrator către membrii asocierii nu este considerată ca fiind plată. Atâta vreme cât asociatului B i se rambursează costurile efectuate, în schimbul transmiterii asociatului A în cadrul asocierii a dreptului de proprietate asupra materiilor prime și utilităților, operațiunea intră în sfera TVA.

Cu siguranță, asociatul B își păstrează dreptul de a deduce taxa înscrisă în facturile de achiziții aferente asocierii în situația prevăzută de dispozițiile pct. 102 alin. (3), pentru bunurile care sunt puse la dispoziția asocierii

de către membrii săi **fără plată**, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract. Acest drept este confirmat de dispozițiile pct. 102 alin. (9) din norme: „Pentru achizițiile bunurilor prevăzute la alin. (3), altele decât bunurile de capital pentru care se aplică prevederile alin. (12)-(16), precum și pentru achizițiile necesare efectuării serviciilor prevăzute la alin. (5), membrii asocierii își pot exercita dreptul de deducere astfel: a) dacă livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți efectuată de asociere implică exclusiv operațiuni care dau drept de deducere, dreptul de deducere se exercită integral.”. Observăm că se păstrează îndeplinirea condiției de fond instituite de art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, și anume ca bunurile achiziționate să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Revenind la pct. 102 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a art. 321 alin. (5) din Codul fiscal, arătăm că nu poate fi ignorat art. 1.952 din Codul civil și că orice punere a bunurilor la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, trebuie să țină cont și fiscal de aceste prevederi de drept comun.

În acest sens menționăm și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție: „Contractul de asociere în participațiune [...] privește constituirea unei societăți lipsite de personalitate juridică; bunurile aduse de asociați nu formează un capital social, aceștia având dreptul ca **la încetarea asocierii să le fie restituite bunurile pentru care nu și-au pierdut dreptul de proprietate.**” (Decizia nr. 132/2011 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția Comercială). Punerea la dispoziția asociației a bunurilor de către persoanele asociate are semnificația aducerii acestora pentru realizarea obiectului asocierii, neimplicând cu necesitate **un transfer de drepturi**. Așa cum se precizează în literatura de specialitate, „nu este necesar transferul dreptului de proprietate sau de folosință, ci doar se va realiza o afectare specială a bunurilor” (Cărpenaru, 2009, p. 500).

Dispozițiile art. 1.952 din Codul civil stabilesc o regulă și două abateri de la regimul juridic general al aporturilor asociațiilor într-un contract de asociere în participație.

Regula este instituită de alin. (1) și consfințește faptul că asociații rămân proprietarii bunurilor puse la dispoziția asociației. Observăm că pct. 102 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a art. 321 alin. (5) din Codul fiscal sunt în concordanță cu regula privind regimul aporturilor din dreptul comun, în sensul că bunurile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie livrare de bunuri cu plată în sensul art. 270 din Codul fiscal, potrivit căruia „livrarea de bunuri este transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar”. **Consecința imediată este că aceste operațiuni prin care se realizează o afectare specială a bunurilor respective nu intră în sfera de aplicare a TVA.** Încadrarea lor în afara sferei TVA, care nu lasă loc de îndoială, face trimitere la operațiunile de livrare către sine definite de art. 266 „Semnificația unor termeni și expresii” alin. (1) din Codul fiscal. Astfel, pentru operațiunile prin care bunurile achiziționate sau produse (pentru care asociații rămân proprietari) sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu se datorează TVA.

Cele două derogări de la dispozițiile alin. (1) al art. 1.952 din Codul civil, referitoare la regimul juridic al aporturilor, vizează ipoteza în care bunurile aduse cu titlu de aport în asociere devin proprietatea comună a asociaților, precum și cea a transferului bunurilor aduse ca aport de un asociat în proprietatea altui asociat, ambele fiind operațiuni din sfera de aplicare a TVA.

În final remarcăm că aportul privat ca obligație de a aduce un bun într-o asociere este total opus aportului de capital la societățile cu personalitate juridică, unde are loc în fapt transmiterea unui drept de proprietate asupra bunurilor de la asociat/acționar către societate. În cazul asocierilor în participație, obligația este îndeplinită, în principiu, prin aducerea în folosință a bunului, operațiune care nu se supune taxării indirecte (TVA).

Bibliografie

1. Cărpenaru, S.D. (2009), *Tratat de drept comercial român*, Editura Universul Juridic, București.
2. Ciutacu, F. (2001), *Drept comercial. Culegere de spețe*, Editura LVS Crepuscul, Ploiești.
3. Pleșea, D. (2010), *Contabilitatea decontărilor din operații în participație*, *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, nr. 3, pp. 36-40.
4. Stoica, V. (2017), *Drept civil. Drepturile reale principale*, ediția a III-a, Editura CH Beck, București.
5. Codul comercial adnotat, reeditare, Editura Tribuna, Craiova, 1994.
6. Constituția României, republicată în Monitorul Oficial nr. 767/31.10.2003.
7. Decizia nr. 713/2005 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția Comercială, www.scj.ro.
8. Decizia nr. 132/2011 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția Comercială, www.scj.ro.
9. Decizia nr. 5.543/2015 a Curții de Apel Cluj, Secția Contencios administrativ și fiscal, www.rolii.ro.
10. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
11. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată în Monitorul Oficial nr. 505/15.07.2011, cu modificările și completările ulterioare.
12. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547/23.07.2015, cu modificările și completările ulterioare.
13. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
14. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
15. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.