

PFA ori ÎI – este sau nu o persoană juridică?

Autor: **Ioana Maria Costea**



În mod cert, răspunsul este nu. Dacă pornim în analiza juridică de la dispozițiile Codului Fiscal, atunci reținem o separare totală între impozitele directe plătite de persoanele juridice – impozitul pe profit, la care art. 13 C.Fiscal cu nota marginală contribuabilii, face referire numai la persoanele juridice, impozitul pe venitul microîntreprinderilor – la care art. 47 definește microîntreprinderea ca pe o persoană juridică română, care etc., și impozitul datorat de persoanele fizice – impozitul pe venit, unde art. 58 C.Fiscal face trimitere doar la persoanele fizice.

Prima formă a impozitului pe venit este impozitul pe venitul din activitățile independente. În definiția de la art. 67 C.Fiscal, veniturile din activitatea independentă includ *veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii*. Aceste activități profesionale sunt exercitabile în condițiile OUG nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale^[1]. Astfel, conform art. 1 – *Prezenta ordonanță de urgență reglementează accesul la activitatea economică, procedura de înregistrare în registrul comerțului și de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități economice, precum și al întreprinderilor individuale și familiale.*

Astfel, delimităm o primă chestiune și anume că accesul la activitatea economică nu este rezervat numai persoanelor juridice și nici procedura de înregistrare în registrul comerțului. Am adaugă că nici procedura de înregistrare fiscală generală conform art. 81 și urm. C.proc.fisc. și nici cea specială în scopuri de TVA , conform art. 316 și urm. C.Fisc. nu este aplicabilă numai persoanelor juridice.

Conform art. 2 lit. i din OUG nr. 44/2008, persoană fizică autorizată este persoana fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, folosind în principal forța sa de muncă. Activitățile economice pe care o persoană fizică le poate desfășura ca PFA sunt cele prevăzute de codul CAEN[\[2\]](#). Conform art. 2 lit. g din OUG nr. 44/2008, întreprindere individuală este *întreprinderea economică, fără personalitate juridică, organizată de un întreprinzător persoană fizică*.

În al doilea rând, referitor la condițiile de autorizare, observăm o serie de similitudini cu persoanele juridice: domeniul de activitate, sediul, denumirea cu mențiuni obligatorii, un patrimoniu propriu. Acest patrimoniu propriu în cazul persoanei fizice autorizate, se constituie ca și patrimoniul de afectățiune, definite conform art. 31 C.Civ., destul de lacunar – *patrimonii determinate potrivit legii*. La momentul adoptării noului Cod civil (2009), în doctrină se admitea că nu există nicio contradicție între ideea de unitate a persoanei și a patrimoniului și ideea de divizibilitate a patrimoniului. „Într-adevăr, deși divizat în mai multe mase de drepturi și obligații cu conținut economic, patrimoniul rămâne unitar. Masele patrimoniale reglementate de art. 31 alin. (3) NCC sunt rezultatul acestei diviziuni. În urma divizării, o persoană nu are mai multe patrimonii, ci mai multe mase patrimoniale, denumite patrimonii de afectățiune doar pentru a pune în evidență modul în care au fost preluate în teoria modernă a patrimoniului, atât elemente ale teoriei personaliste, cât și elemente ale teoriei patrimoniului de

afecțațiune [\[3\]](#).

Acest artificiu juridic este preluat în integritate de C.Fiscal, care în art. 118 instituie un regim de raportare a venitului anual, pe fiecare sursă de venit și implicit de pierdere: (1) *Venitul net anual impozabil se stabilește de organul fiscal competent pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art. 61 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.* (3) *Pierdere fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole, silvicultură și piscicultură se reportează și se compensează cu venituri obținute din aceeași sursă de venit din următorii 7 ani fiscali consecutivi.* Astfel, Codul Fiscal consacră raportarea contabilă și fiscală pe surse de venit, din categorii diferite, admitând că un contribuabil persoană fizică, poate gestiona concomitent, mai multe patrimonii de afecțațiune, pentru fiecare raportarea fiind separată.

C.Fiscal admite incontestabil că titular al obligației fiscale este persoana fizică (identificată prin CNP) și că aceasta poate declara și datora impozit pe venit din mai multe surse profesionale, înregistrate fiscal separat. Reținem astfel ca și concluzie unitatea de patrimoniu, care fundamentează și unitatea de răspundere patrimonială, în cazul obligațiilor provenind din activitățile economice derulate de persoanele fizice.

Cu toate acestea, în practica judiciară, au existat o serie de îndoieli în acest sens, mai ales privind regimul răspunderii profesionale.

Spre exemplu, sentința civilă nr. 5137/2014, Judecătoria Pitești reține *Din coroborarea dispozițiilor anterior expuse (art. 2 lit. j, art. 20 alin. 1 din OUG nr. 44/2008 și art. 187 C.civ.), instanța a reținut că persoana fizică autorizată constituie o persoană juridică, care răspunde cu patrimoniul*

de afectatiune pentru obligatiile sale, patrimoniu care este distinct de cel al întreprinzătorului. Având în vedere cele menționate, rezultă că petentul PFA SV este o persoană juridică, astfel că în mod corect s-a reținut de către organul constatatator sancțiunea referitoare la persoana juridică. Decizia însă a fost desființată în apel, Tribunalul Arad, prin Decizia civilă nr. 51A/2014[4], astfel Tribunalul nu poate reține concluzia primei instanțe că situația unui PFA poate fi asimilată cu cea a unei persoane juridice în considerarea gravității și limitelor amenzii aplicate și nu a reținut susținerile petentei cum că persoana fizică autorizată s-ar confunda cu regimul juridic al unei persoane fizice de drept comun pentru a-i fi aplicată aceeași sancțiune. Faptul că un PFA este un subiect de drept distinct față de persoana fizică, dar că folosește în principal forța de muncă și aptitudinile sale profesionale și răspunde pentru executarea obligațiilor legale sau convenționale și cu patrimoniul propriu, conform art. 19 și art. 20 din OUG nr. 44/2008 și că un PFA are un patrimoniu de afectatiune (art. 20), un sediu profesional (art. 5), este supusă autorizării și înregistrării în Registrul comerțului (art. 7) și poate avea calitatea de angajator (art. 17) și că desfășoară în mod individual și independent ca persoană fizică autorizată activitatea, deci în calitate de profesionist, de comerciant nu poate conduce la concluzia că ar avea același statut ca persoana juridică.

Acest binom jurisprudențial, rezultă și din sesizarea ICCJ cu cererea de pronunțare a unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea următoarei chestiuni de drept: "dacă întreprinderea individuală, persoană juridică fără personalitate juridică, poate fi subiect activ al unei infracțiuni săvârșite în realizarea obiectului de activitate". Aici, nu putem decât să ne întrebăm cum poate o persoană juridică să nu aibă personalitate juridică (personalitatea juridică poate să nu fie consacrată expres, însă subzistă din îndeplinirea condițiile impuse de lege), în sensul că Entitatea trebuie să întrunească toate cele trei elemente (indicate de art. 187

C.civ. –n.n.) pentru existența calității de persoană juridică, lipsa oricăruia dintre acestea având drept consecință inexistența personalității juridice[5]. Ori, mai mult decât la PFA, la întreprinderea individuală, art. 2 lit. g dispune expres *întreprindere individuală – întreprindere economică, fără personalitate juridică, organizată de un întreprinzător persoană fizică*. Confuzia ar putea subzista în condițiile tezei a II a art. 188 din C.civ, care recunoaște calitatea de persoană juridică, și pentru *orice alte organizații legal înființate care, deși nu sunt declarate de lege persoane juridice, îndeplinesc toate condițiile prevăzute la art. 187*. Însă observăm că trimiterea se face tot la condițiile fundamentale de la art. 187 C.civ. și anume: organizarea, patrimoniu propriu și scopul și licit și moral. În mod cert, în cazul PFA (și implicit II) lipsesc organizarea (în sensul de structura autonomă independentă de întreprinzătorul persoană fizică) și patrimoniul.

Oricum, argumentele ICCJ din Decizia nr. 1/2016[6] sunt de interes în ambele ipoteze atât pentru PFA cât și pentru II pornind de la problema fundamentală: *În a doua coordonată de analiză necesară pentru clarificarea chestiunii de drept ce face obiectul sesizării se impune a se determina dacă întreprinderea individuală, în reglementarea în vigoare, poate fi considerată persoană juridică, numai în caz afirmativ existând posibilitatea subsecventă a tragerii sale la răspundere penală*.

(1) *Afirmând explicit că întreprinderea individuală este o formă de activitate economică, lipsită de personalitate juridică, legiuitorul a exclus, așadar, o posibilă includere a acestui tip de activitate în sfera persoanelor juridice.* – Astfel, este cert pentru ÎI că lipsește personalitatea juridică; pentru PFA legiuitorul nu a făcut această mențiune, întrucât în definiția de la art. 2 lit. i din OUG nr. 44/2008, PFA este definit ca persoana fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, folosind

în principal forța sa de muncă. Astfel, autorizarea vine direct și imediat în persoana proprie, conform art. 19 – PFA își desfășoară activitatea folosind în principal forța de muncă și aptitudinile sale profesionale. La întreprinderile individuale, confuzia ar mai fi putut subzista datorită utilizării conceptului de întreprindere (care nu este echivalent cu persoană juridică), motiv pentru care legiuitorul prevede expres că aceste forme de organizare nu au personalitate juridică.

(2) Impunerea unor condiții de înregistrare în registrul comerțului și de autorizare a funcționării întreprinzătorilor persoane fizice, titulari ai întreprinderii individuale, nu este de natură a conduce la o concluzie contrară. Din analiza sistematică a prevederilor art. 7-15 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 rezultă că titularul obligației de înregistrare/autorizare este întreprinzătorul persoană fizică, subiect de drept distinct, nicidecum întreprinderea individuală. Dimpotrivă, intenția neechivocă a legiuitorului în raport cu acest tip de întreprindere [afirmată în cuprinsul art. 2 lit. g)] este reiterată în conținutul art. 22, potrivit căruia “Întreprinderea individuală nu dobândește personalitate juridică prin înregistrarea în registrul comerțului” și, drept urmare, nu are aptitudinea de a-și asuma drepturi și obligații specifice unui comerciant.

(3) Prin urmare, analiza normelor supracitate legitimează concluzia că întreprinderea individuală nu constituie o persoană juridică recunoscută de lege, în înțelesul art. 188 teza I din Codul civil, urmând a se evalua și dacă, în pofida exprimării legiuitorului, o atare formă de organizare ar putea fi considerată, totuși, o persoană juridică în sensul tezei a II-a a normei civile. Din interpretarea coroborată a dispozițiilor integrate în cuprinsul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 44/2008 rezultă că nu sunt întrunite, în cazul întreprinderii individuale, cele trei elemente constitutive ale persoanei juridice prevăzute de art. 187 din Codul civil –

Astfel, argumentul definitiv este absența celor 3 elemente obligatorii pentru personalitatea juridică.

(4) Întreprinderea individuală nu este nici titulara unui patrimoniu propriu, afectat ființării sale ca entitate distinctă de întreprinzătorul titular. Sub acest aspect, prevederile art. 26 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 statuează expres că persoana răspunzătoare patrimonial este întreprinzătorul – persoană fizică titular – care poate răspunde cu patrimoniul de afecțiune “dacă acesta a fost constituit”.

– Raportat la dispozițiile C.Civ. și C.Fisc., apreciem că patrimoniul de afecțiune nu este un patrimoniu în sensul art. 187 C.Civ., iar constituirea lui nu este prealabilă autorizării ca la persoanele juridice înregistrare în registrul comerțului.

Pe de o parte, exprimarea legiuitorului relevă caracterul facultativ al constituirii patrimoniului de afecțiune, în contrast cu obligativitatea constituirii unui patrimoniu propriu de către orice entitate susceptibilă a fi calificată persoană juridică. Pe de altă parte, se impune observația de principiu că patrimoniul persoanei juridice, ca element constitutiv al acesteia, nu se confundă cu patrimoniul de afecțiune, primul constituind totalitatea drepturilor și obligațiilor patrimoniale care au ca titular însăși persoana juridică, pe când cel de-al doilea, doar o formă de divizare a patrimoniului unic, o masă în cadrul acestuia din urmă, cu o anumită afecțiune. În al doilea rând, reglementând răspunderea întreprinzătorului titular cu patrimoniul de afecțiune, rezultă că legiuitorul a înțeles, o dată în plus, să reconfirme persoană fizică – întreprinzător în înțelesul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 44/2008 – drept unic subiect de drept implicat în raporturile disciplinate de acest act normativ, doar ea având capacitatea de a-și asuma obligații patrimoniale și a răspunde, prin urmare, fie cu masa de afecțiune, fie cu propriul patrimoniu.

(5) Prin urmare, se poate concluziona că întreprinderea individuală nu este implicată ca subiect de drept în raporturile juridice reglementate de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008, nu are calitatea de persoană juridică în înțelesul normelor Codului civil și nu poate fi, în sine, nici destinatar al actelor normative civile ori al dispozițiilor legislației penale. În acest context normativ rezultă că întreprinderea individuală constituie o formă de activitate economică organizată în condițiile legii de persoană fizică titulară, iar nu o entitate de sine stătătoare, capabilă a dobândi drepturi și obligații proprii în condițiile prevăzute de art. 188 din Codul civil.

Concluzia este certă pentru ambele ipoteze, nu există o persoană juridică distinctă în cazul PFA sau ÎI. Răspunderea fiscală, contravențională ori penală revine persoanei fizice.

[1] Publicat în Monitorul Oficial, nr. 328 din 25 aprilie 2008.

[2] C. Cucu, C. Bădoiu, C. Haraga, *Dicționar de drept comercial*, Ec. C.H. Beck, 2011, p. 425.

[3] V. Stoica, *Drept civil. Drepturile reale principale*, Ed. C.H. Beck, București, 2009, p. 9-10 apud M. Afrăsînei, colectiv, *Noul Cod Civil comentat*, Ed. Hamangiu, 2013

[4] www.rolii.ro

[5] G. Boroș, *Drept civil. Partea generală. Persoanele*, ed. a 3-a, Ed. Hamangiu, București, 2008, p. 389 apud M. Afrăsînei, colectiv, *Noul Cod Civil comentat*, Ed. Hamangiu, 2013

[6] Publicată în M.Of. nr. 138 din 23 februarie 2016.

Articolul a fost publicat pe www.ioanacostea.ro