

OGGETTO: *Interpello. Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e lavoro- Articoli 59, comma 1 e 109, comma 9, lettera b), del Dpr n. 917 /1986*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 109, comma 9, lettera b), del Tuir, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il soggetto istante ha intenzione di costituire una società di persone avente ad oggetto la prestazione di servizi amministrativi e commerciali, anche in qualità di associata in partecipazione, a favore di società che svolgono attività di agenzia di viaggi e turismo.

Una società che opera nel settore del turismo (società Alfa) ha proposto al contribuente istante, in qualità di legale rappresentante della costituenda società, un contratto di associazione in partecipazione che stabilisce l'attribuzione alla costituenda società, in qualità di associato, di una quota di utili derivanti dalla gestione di un punto vendita che la società proponente intende aprire per la distribuzione dei propri prodotti verso il corrispettivo di

un apporto costituito dalle prestazioni d'opera e di servizi necessari al buon andamento del punto vendita.

Per espressa previsione contrattuale (punto 10 del contratto), la società istante si impegna, inoltre, a versare 70.000 euro *“a titolo di corrispettivo e rimborso forfetario degli investimenti già effettuati e per quelli programmati a breve termine dall'associante e/o da società facenti parte del Gruppo, al fine di consolidare ed accrescere le esperienze e i successi commerciali già acquisiti...”*.

Tale somma versata dall'associata a titolo di corrispettivo è a fondo perduto e in nessun caso può essere oggetto di restituzione.

L'associante si impegna invece ad attribuire all'associata il 95% degli utili derivanti dalla gestione del punto vendita, determinati sulla base del saldo contabile tra i costi e ricavi di gestione come risultanti dal rendiconto annuale dell'attività economica.

In considerazione di tali previsioni contrattuali, l'istante chiede di conoscere quale sia la corretta qualificazione giuridica del contratto in esame ed in particolare intende sapere se sotto il profilo fiscale:

- le obbligazioni che derivano da tale contratto qualifichino lo stesso come contratto di associazione in partecipazione con apporto di opere e servizi o come contratto con apporto misto, ossia di capitale e servizi;
- la somma di denaro che sarà versata dall'associata a fondo perduto deve essere assoggettata ad Iva,
- tale somma possa essere portata in deduzione dalla società erogante;
- le fatture emesse a fronte della successiva erogazione degli utili devono essere assoggettate ad Iva.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere del contribuente istante, il contratto di associazione in partecipazione in esame, rientra nella categoria dei contratti misti, ossia con

apporto di servizi e capitale.

A fronte dell'attribuzione di una quota di utili, infatti, la società associata si obbliga a prestare la propria opera nel punto vendita dell'associante ed a corrispondere una somma di denaro che, sebbene non venga qualificata in sede contrattuale come apporto ma come corrispettivo, costituisce in sostanza un apporto di capitale. Tale corresponsione di denaro è infatti condizione necessaria, unitamente alla prestazione dei servizi, per partecipare agli utili dell'associante.

Ne consegue che sotto il profilo fiscale, al contratto in esame risultano applicabili le previsioni dettate dagli articoli 59, comma 1, e 109, comma 9, lettera b), del Tuir secondo cui le remunerazioni percepite in relazione ad un contratto di associazione in partecipazione con apporto misto sono tassabili in misura pari al 40 per cento del loro ammontare in capo alla società associata mentre le stesse risultano integralmente indeducibili in capo alla società associante.

Per quanto concerne il versamento di euro 70.000 all'associante, l'istante esprime l'avviso che lo stesso possa essere portato in deduzione nella determinazione del reddito della società associata, mediante ammortamento di durata corrispondente alla durata del contratto.

In merito all'applicazione dell'Iva, si fa, invece, presente che in relazione alla somma di denaro che l'associata si impegna a versare non sussistono i presupposti per l'applicazione del tributo in quanto trattasi di cessione di denaro, la cui imponibilità è espressamente esclusa dall'articolo 2, comma 3, lettera a), DPR n. 633 del 1972.

Inoltre, anche la successiva erogazione degli utili all'associato non deve essere assoggettata ad Iva ai sensi dell'articolo 2, DPR n. 633 del 1972 citato.

Nell'istanza si evidenzia, infatti, che la parità di trattamento tra contratto di associazione in partecipazione con apporto di solo capitale e contratto misto riconosciuta ai fini delle imposte dirette debba sussistere anche nell'ambito delle imposte indirette: di conseguenza, alla remunerazione dell'apporto misto

costituito da capitale e servizi deve essere applicata, ai fini dell'Iva, la disciplina dettata per i contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo capitale.

Con la risoluzione n. 62 del 16/05/2005, l'Agenzia delle Entrate ha infatti chiarito, con riferimento ad un contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale costituito da cessione di beni, che la base imponibile per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto è costituita dal valore normale dei beni al momento della cessione mentre la successiva erogazione dell'utile all'associato non assume rilevanza ai fini del tributo ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), del DPR n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il contratto di associazione in partecipazione, l'associante attribuisce ad un altro soggetto, l'associato, una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto (articolo 2549 del codice civile).

La determinazione della natura e dell'oggetto dell'apporto è rimessa alla volontà delle parti e può consistere in una somma di denaro, nella cessione di beni mobili o immobili o nella prestazione di un'opera o di un servizio.

Con l'apporto reso, l'associato partecipa al rischio dell'attività di impresa o dell'affare posto in essere dall'associante; l'articolo 2553 del codice civile stabilisce infatti che l'associato partecipa agli utili ed alle perdite ma le perdite che colpiscono l'associato non possono superare il valore del suo apporto.

Proprio con riferimento agli elementi che caratterizzano l'apporto nell'ambito di un contratto di associazione in partecipazione, la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare con la sentenza n. 5353 del 18/06/1987 che lo stesso può essere di qualsiasi natura purchè avente "*carattere*

strumentale per l'esercizio di quell'impresa o per lo svolgimento di quell'affare'.

Come più volte si ha avuto modo di chiarire, la natura dell'apporto assume particolare rilevanza dal punto di vista fiscale in quanto la valutazione di tale elemento determina un diverso regime di tassazione dei proventi corrisposti in dipendenza del contratto stipulato.

Nell'ipotesi di apporto di opere e servizi le remunerazioni corrisposte all'associato sono deducibili dal reddito dell'associante in base al criterio della competenza e indipendentemente dall'imputazione a conto economico e tassate integralmente in capo alla società associata.

Nella contraria ipotesi di apporto di capitale o di capitale e lavoro (contratti misti), l'articolo 109, comma 9, lettera b), del Tuir stabilisce, invece, l'indeducibilità delle remunerazioni corrisposte all'associato in partecipazione.

L'articolo 44, comma 1, lettera f), del Tuir dispone che gli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione caratterizzati da un apporto misto assumono la natura di redditi di capitale, assoggettati a tassazione in capo al percettore secondo il principio di cassa con le stesse modalità previste per gli utili derivanti dalla partecipazione in società soggette ad Ires.

Se tali utili sono percepiti nell'esercizio di impresa da una società di persone gli stessi, ai sensi dell'articolo 59, comma 1, del Tuir, concorrono a formare il reddito di impresa del soggetto percettore nella misura del 49,72% del loro ammontare (percentuale elevata dal 40 % al 49,72 % con il decreto del Ministero dell'Economia e Finanze del 2 aprile 2008 per gli utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007).

Al fine di stabilire la corretta disciplina fiscale applicabile alla fattispecie descritta nell'istanza, occorre, dunque, in primo luogo stabilire la natura dell'apporto reso dall'associato.

Sulla base delle argomentazioni esposte nella istanza di interpello in esame nonché nella bozza di contratto di associazione in partecipazione ad essa allegata, emerge che l'obbligo assunto dall'associato concretizza di fatto un

apporto di opere e servizi consistente nello svolgimento delle prestazioni necessarie per la gestione operativa del punto vendita.

Non muta tale qualificazione la circostanza che ai sensi del punto 10 della bozza di contratto allegata, la società associata si obblighi al versamento di un importo pari ad euro 70.000 a titolo di corrispettivo e di rimborso degli investimenti effettuati dall'associante o da altre aziende del gruppo, investimenti che sono finalizzati a consolidare ed accrescere le esperienze ed i successi commerciali di tali aziende.

Il versamento di tali somme non trova infatti il proprio sinallagma nell'utile che l'associante attribuirà all'associato per effetto del contratto concluso, ma rappresenta, a parere della scrivente, il corrispettivo per gli investimenti che sia la società associante che altre imprese del gruppo hanno sostenuto per accrescere la propria notorietà ed il proprio successo commerciale, investimenti di cui indirettamente beneficia anche la società istante nella gestione operativa del punto vendita.

Tale circostanza viene esplicitata nelle premesse alla bozza di contratto allegata all'istanza nelle quali si precisa che l'associato ha interesse alla conclusione del contratto proprio per la possibilità di "utilizzare il successo, la notorietà e gli strumenti operativi forniti dall'Associante".

Con la conclusione del contratto, infatti, l'associato disporrà dei marchi, delle insegne e delle tecnologie pertinenti all'associante (punto 1.3 del contratto) e si impegna a vendere al pubblico esclusivamente i prodotti turistici e servizi forniti dall'associante.

Si tratta in sostanza di una fattispecie contrattuale complessa nella quale, l'associato oltre che acquisire il diritto alla partecipazione agli utili derivanti dalla gestione del punto vendita nel quale apporta la propria opera, beneficia altresì della possibilità di avvalersi del sistema distributivo dell'associante, beneficio che viene tuttavia autonomamente remunerato dall'associato con il versamento, prima dell'inizio dell'attività e senza possibilità di rimborso, del predetto corrispettivo.

A parere della scrivente, pertanto l'importo in esame non ha quindi natura di apporto di capitale reso al fine di partecipare all'impresa dell'associante ed eventualmente sopportarne i correlati rischi, ma appare concretizzare un onere non rimborsabile che l'associato deve assolvere per poter beneficiare delle competenze professionali e del successo commerciale della società associante.

Proprio in considerazione di tale qualificazione si ritiene che tale importo costituisca per la società associata che provvede alla sua erogazione una spesa di natura pluriennale che può essere portata in deduzione ai sensi dell'articolo 108, comma 3, del Tuir nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Tale importo che costituisce il corrispettivo dei servizi resi dall'associante deve, come peraltro rilevato anche in sede contrattuale, essere assoggettato all'imposta sul valore aggiunto secondo le regole ordinarie.

In considerazione delle argomentazioni esposte, si ritiene quindi, che l'apporto reso dall'associato sulla base della bozza di contratto di associazione in partecipazione allegata all'istanza assunta, sotto il profilo fiscale, natura di apporto di opere e servizi.

Come precisato, infatti, il versamento dell'importo pari ad euro 70.000 ha natura di corrispettivo e non di apporto di capitale e pertanto il contratto in esame deve essere inquadrato nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione con apporto di opere e servizi.

La remunerazione corrisposta in relazione a tale contratto potrà essere portata in deduzione dalla società associante ai sensi dell'articolo 95, comma 6, del Tuir mentre concorrerà integralmente alla formazione del reddito di impresa del soggetto percettore.

Per quanto riguarda, inoltre, il trattamento da riservare ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla fattispecie in esame, si fa presente che i contratti di associazione in partecipazione risultano espressamente nominati nell'articolo 5 del D.p.r. n. 633 del 1972 al fine di escludere dall'applicazione

del tributo le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati se rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo.

Qualora la prestazione di lavoro viene, invece, resa da un soggetto che esercita un'altra attività di lavoro autonomo, l'imposta sul valore aggiunto risulta, invece, sempre applicabile.

Nell'ipotesi di contratti di associazione in partecipazione con apporto di opere e servizi, ai fini dell'applicazione dell'imposta occorre verificare se ricorrono congiuntamente i presupposti per l'applicazione del tributo.

L'articolo 1 del DPR n. 633 del 1972 stabilisce infatti che sono assoggettati ad imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti e professioni.

Tenuto conto che con riferimento alla fattispecie prospettata nella presente istanza di interpello si tratta di prestazioni di servizio rese nel territorio dello Stato e nell'esercizio dell'impresa, la corresponsione dell'utile, che costituisce il corrispettivo della prestazione d'opera e servizi resa dalla società associata, deve essere assoggettata all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 3 del DPR n. 633 del 1972.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.