
Contratto di associazione in partecipazione

di [Paolo Giovannetti](#)

Publicato il 11 Dicembre 2007

Caratteristiche, profili fiscali e profili IVA del contratto di associazione in partecipazione.

Il contratto di associazione in partecipazione: caratteristiche

Il contratto di associazione in partecipazione, disciplinato dall'art. 2549 del codice civile, prevede che una parte detta **Associante** attribuisce ad un'altra detta **Associato**, una partecipazione agli utili della sua impresa o dei suoi affari verso il corrispettivo di un determinato apporto. I rapporti economici o finanziari scaturenti dall'accordo di associazione sono quindi duplici e, cioè:

- da una parte vi è l'**apporto** dell'associato;
- dall'altra vi è la **partecipazione** agli utili (o perdita) stabilita contrattualmente all'associato.

Il codice civile non specifica la **natura dell'apporto** che può quindi estrinsecarsi attraverso:

1. l'erogazione di una somma di denaro;
2. il trasferimento del possesso di un bene immobile o di un diritto reale di godimento sia su beni mobili che immobili, che verranno restituiti dall'associato alla conclusione del rapporto associativo;
3. una prestazione di servizio resa dall'associato.

Riguardo l'ultima tipologia di apporto, si ritiene che essa non debba essere svolta sotto la dipendenza gerarchica dell'associante ma che per peculiarità contrattuale, il rapporto dell'associazione in partecipazione deve essere svolto sempre nelle forme della mutua collaborazione e cooperazione. Inoltre la natura dell'apporto dell'associato deve sempre emergere dal contratto ovvero il negozio giuridico posto in essere tra le parti deve permettere l'identificazione di ciò che viene pattuito tra le stesse. Per quanto riguarda la forma dell'apporto, la prassi insegna che essa può distinguersi in varie tipologie quali ad esempio:

1. apporti "una tantum" cioè riconosciuti al momento della conclusione del contratto;
2. apporti "straordinari" cioè erogati al verificarsi di determinate condizioni.

In ogni caso, il riconoscimento dell'apporto effettuato dall'Associato comporta per lo stesso il sorgere di un diritto al credito e specularmente, per l'Associante l'apporto ricevuto costituisce la nascita di un debito.

Ciò premesso, è opportuno in questa sede approfondire quale sia il trattamento fiscale sia ai fini delle Imposte sui redditi che ai fini dell'I.v.a. ai contratti di associazione in partecipazione.

Disciplina Imposte sui redditi del contratto di associazione in partecipazione

Per inquadrare l'esatto trattamento fiscale, assume primaria importanza, l'individuazione della natura del rapporto, in quanto la valutazione di tale elemento determinerà, ai fini dell'imposizione diretta, un diverso regime di tassazione dei proventi corrisposti e, per l'imposizione indiretta, l'"esclusione" ovvero l'applicazione della stessa. Il legislatore italiano con la riforma del sistema fiscale (D.Lgs. n. 344/2003), ha modificato il trattamento fiscale riservato ai contratti di associazione in partecipazione con **apporto di capitale** ovvero di **capitale e lavoro** (c.d. **contratti misti**). In particolare il nuovo art. 109 – comma 9, let. b) del Tuir, prevede l'indeducibilità in capo all'associate, di ogni tipo di remunerazione (contemplata nel contratto di associazione in partecipazione) dovuta all'associato in cui l'apporto reso dall'associato sia diverso da quello di **opere e servizi**. Quindi solo nel caso di apporto costituito da opere e servizi, le remunerazioni corrisposte all'associato saranno deducibili dal reddito prodotto dalla società associante e i medesimi redditi saranno assoggettati integralmente a tassazione in capo alla società associata. Di contro l'associato, in base alla natura della remunerazione che percepirà dall'associante, applicherà il relativo trattamento fiscale. Infatti se le remunerazioni percepite derivano da apporti di capitale, questi saranno assimilati al trattamento previsto per i dividendi di cui all'art. 89 – comma 2 -del TUIR, mentre se derivano da apporti di opere o servizi, concorreranno, come sopra esposto, integralmente alla formazione del reddito di impresa di cui all'art. 109 del Tuir.

Disciplina Iva del contratto di associazione in partecipazione

Per quanto concerne la disciplina ai fini I.V.A., è opportuno ricordare che ai sensi dell'art. 5 – comma 2 - del D.P.R. n. 633/72, le **prestazioni di lavoro** effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all'art. 53 del D.P.R. n. 917/86 (Tuir), rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo, non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni e, quindi sono considerate operazioni detassate in quanto mancanti del presupposto soggettivo. Inoltre, le remunerazioni statuite contrattualmente con le quali viene attribuito all'associato il diritto di partecipazioni agli utili, calcolato per esempio in ragione del 25% ovvero in caso di perdita di esercizio, in un minimo annuale garantito, tali erogazioni rappresentano delle cessioni di denaro e, quindi, rientranti nelle operazioni "non soggette" ad I.V.A. ai sensi dell'art. 2 – comma 3 – let. b) del D.P.R. n. 633/72.

Casi pratici - risoluzione n. 123/E emessa in data 4 giugno 2007

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 123/E emessa in data 4 giugno 2007, ha qualificato, nella sostanza, il pagamento del riaddebito di costi dell'associante come apporto di denaro. Il caso riguarda un soggetto IRES avente quale oggetto sociale lo svolgimento a favore di terzi di servizi diretti alla gestione di patrimoni mobiliari ed immobiliari. Tale soggetto, è intenzionato a concludere un contratto di associazione in partecipazione con un altro soggetto IRES operante nella gestione di patrimoni e nella consulenza su investimenti. In base al contratto, l'Associato metterà a disposizione dell'Associante: titolo di apporto e senza alcun vincolo di subordinazione, almeno uno dei suoi dipendenti, con competenza ed esperienza nell'Asset Management; inoltre concederà sempre a titolo di apporto alla società, la licenza ed uso del proprio logo e nome affinché la società associante li possa utilizzare per reclamizzare i servizi di analisi e consulenza su investimenti finanziari prestati dall'associante in collaborazione e in sinergia con l'associato; titolo di non apporto, l'associante, riaddebiterà il 50% dei costi effettivamente sostenuti nell'esercizio per la realizzazione dell'iniziativa economica all'associata. Si sottolinea che nel contratto di associazione in partecipazione era stato espressamente indicato che i costi riaddebitati non costituiscono un apporto ai sensi dell'art. 2549 del c.c.. Inoltre nel contratto veniva convenuto che l'associante si impegnava ad attribuire all'associato una partecipazione, in misura del 50 per cento degli utili. Dall'esame del contratto di associazione in partecipazione, si desume quindi da parte dall'associato il conferimento di un apporto misto cioè di servizi e capitale. In particolare tali apporti si individuano: q in una prestazione di opere e servizi (consistente nella messa a disposizione di almeno un dipendente della società associata che presterà la propria consulenza professionale in materia di strumenti finanziari nonché nella messa a disposizione del proprio marchio); in una prestazione di denaro cui si obbliga l'associato sulla base delle pattuizioni stabilite nel contratto; come detto in precedenza tale situazione costituisce un "non apporto" e, cioè, il riaddebito del 50% dei costi che dovranno essere restituiti dall'associato all'associante sotto forma di denaro. Ne consegue quindi che l'assunzione di tali obblighi da parte dell'associato, conferisce al contratto in esame una natura di "**apporto misto**", con la conseguenza che non costituendo "apporto" la restituzione del denaro a titolo di riaddebito costi, la remunerazione spettante all'associato non potrà essere portata in deduzione ai fini della determinazione del reddito imponibile dell'associante in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 109 – 9° comma – let. b) del Tuir.

Casi pratici - risoluzione n. 62/E emessa in data 16 maggio 2005.

Nel quesito, l'associato si impegna a fornire all'associante, attraverso un contratto di associazione in partecipazione, un apporto costituito nella cessione di capi di abbigliamento a prezzi particolarmente

vantaggiosi (i beni vengono acquistati dall'associante al prezzo di costo o al 30% del normale prezzo di vendita) e, nel contempo l'associante riconosce una partecipazione in misura pari al 50% agli utili e alle perdite prodotte nell'attività di commercio al dettaglio degli stessi. Tale tipo di apporto, consistente nella cessione di beni all'associante a prezzi particolarmente vantaggiosi, senza obbligo di restituzione, non può configurare né un apporto di lavoro né un apporto di opere e servizi. Pertanto, la cessione dei beni all'associante concretizza un apporto di capitale in natura, **la cui remunerazione (50% dell'utile) non potrà essere dedotta** ai fini della determinazione del reddito imponibile **dell'associante**, ai sensi dell'art. 109- 9° comma, let. b) del Tuir. Per la valutazione dell'apporto reso dall'associato, trova applicazione il criterio dell'art.9 del Tuir, modificato dal D.Lgs. n. 344/2003, secondo cui:

”in caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti”

Il corrispettivo spettante all'associato verrà quindi desunto nel valore normale dei beni apportati. Pertanto, considerato che l'apporto fornito dall'associato riguarda beni merce oggetto della propria attività, lo stesso costituisce quindi ricavo rilevante ai fini della determinazione del reddito imponibile della società associata. In tal caso, per l'associante, la remunerazione conferita pari al valore normale determinato ai sensi dell'art. 9 del Tuir, potrà essere portata in deduzione come costo. Per quanto riguarda la disciplina ai fini dell'I.v.a. si avrà che: >q la cessione dei beni merce effettuata dall'associata nei confronti dell'associante è da ricondursi ad un'operazione imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/72;

q fronte dell'apporto, verrà corrisposta all'associato da parte dell'associante una remunerazione stabilita contrattualmente pari alla partecipazione in misura pari al 50% degli utili conseguiti; tale remunerazione essendo di fatto una cessione di denaro, non assumerà rilevanza ai fini dell'I.v.a. in quanto costituirà una “non cessione” ovvero rientrerà nelle operazioni detassate di cui all'art. 2, comma 3 - let. a) del D.P.R. n. 633/72.

Leggi anche: [Modifiche al contratto di associazione in partecipazione \(2012\) Il contratto di associazione in partecipazione dopo la riforma Fornero \(2012\) Associazione in partecipazione: contratto civilistico, effetti fiscali, novità dal Jobs Act \(2017\)](#)

Paolo Giovanetti 11 Dicembre 2007