Il contratto di associazione in partecipazione: aspetti giuridici e contabili

di Enrico Larocca

Pubblicato il 25 Ottobre 2010

L'associazione in partecipazione è uno dei contratti tipici disciplinati dalla codificazione civilistica italiana. Esso è il negozio giuridico con il quale una parte (l'associante) attribuisce ad un'altra (l'associato) il diritto ad una partecipazione agli utili della propria impresa o, in base alla volontà delle parti contraenti, di uno o più affari determinati, dietro il corrispettivo di un apporto da parte dell'associato. Tale apporto, secondo la giurisprudenza prevalente, può essere di natura patrimoniale ma potrà anche consistere nell'apporto di lavoro, o nell'apporto misto capitale/lavoro.

Il contratto di associazione in partecipazione - Definizione

L'associazione in partecipazione è uno dei **contratti tipici** disciplinati dalla codificazione civilistica italiana. Esso è il negozio giuridico con il quale una parte (**l'associante**) attribuisce ad un'altra (**l'associato**) **il diritto ad una partecipazione agli utili della propria impresa** o, in base alla volontà delle parti contraenti, **di uno o più affari determinati**, **dietro il corrispettivo di un apporto da parte dell'associato**. Tale apporto, secondo la giurisprudenza prevalente, può essere di natura **patrimoniale** ma potrà anche consistere nell' **apporto di lavoro**, o nell'apporto misto capitale/lavoro. La sua disciplina è contenuta nell'art. 2549 e seguenti del codice civile.

Associazione in partecipazione: aspetti generali

Motivi di costituzione

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- per costituire di un soggetto economico e giuridico destinato alla realizzazione di specifici progetti industriali
- per costituire un soggetto economico giuridico il cui patrimonio venga mantenuto autonomo rispetto a quello del soggetto associante
- per lasciare l'associante unico responsabile dell'attività economica

Come affermato nella parte introduttiva, l'associazione in partecipazione è un contratto tipico con il quale una parte (denominata associante) attribuisce ad un'altra (denominata associato) il diritto ad una partecipazione agli utili della propria impresa o, in base alla volontà delle parti contraenti, di uno o più affari determinati, dietro il corrispettivo di un apporto da parte dell'associato. Il conferimento dell'associato, secondo la giurisprudenza prevalente, può essere di natura patrimoniale od anche consistere nell'apporto di lavoro, o nell'apporto misto capitale/lavoro. La sua disciplina è contenuta nell'art. 2549 seguenti del codice civile. Quindi avremo:

a. **Associazioni in partecipazione per l'intero commercio**: in tal caso l'associazione in partecipazione riguarderà, fino alla sua estinzione, tutte le attività poste in essere dall'associante;
b. **Associazioni in partecipazione per singoli affari**: in tal caso, l'associazione in partecipazione riguarderà singole operazioni.

Lo sviluppo di tale formula contrattuale negli utili anni, non sempre è stato favorito, a causa di un uso elusivo della formula (specie di quella basata sull'apporto di lavoro da parte dell'associato) che poteva consentire non solo un aggiramento della normativa in materia di regolamentazione dei rapporti di lavoro dipendente, ma in altri casi anche un risparmio contributivo. L'evoluzione previdenziale e le modifiche entrate in vigore nel 2004, in virtù dell'art. 43 del D.L. 269/2003, hanno fatto si che tali rapporti venissero qualificati come rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (espressione ormai desueta) e che i soggetti associati, in relazione a tali rapporti, fossero iscritti alla Gestione Separata ex L. 335/1995, con un aggravio rispetto alla gestione della previdenza prevista per questi soggetti che come è noto prevede che 1/3 dei contributi dovuti sia posto a carico del percipiente; mentre i restanti 2/3 sono posti a carico della ditta committente. Nei rapporti di associazione in partecipazione le quote contributive sono così articolate:

- 45 % a carico dell'associato;
- 55 % a carico dell'associante.

Il diritto all'accreditamento di tutti i contributi mensili, è condizionato dalla corresponsione di un contributo minimo non inferiore a quello calcolato sul reddito stabilito dall'art. 1, co. 3 della Legge 233/1990. In assenza del rispetto di questo limite l'accreditamento avverrà in ragione proporzionale al rapporto tra i contributi versati e il minimale contributivo, ricondotto a mesi. Il versamento dei contributi avverrà con

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

modello F24 secondo le stesse modalità e gli stessi termini previsti per i rapporti cosidetti Co.co.co.

Associazione in partecipazione: aspetti giuridici

Si è detto che l'associazione in partecipazione è un negozio giuridico sinallagmatico obbligatorio, vale a dire a prestazioni corrispettive. La disciplina civilistica prevede una partecipazione, da parte dell'associato, al rischio della gestione dell'impresa (o degli affari dedotti in contratto): questo avviene nel caso in cui il risultato della gestione dell'attività dedotta in contratto (o dei singoli affari) risulti in perdita. A norma dell'art. 1350 punto 9) del codice civile, il contratto di associazione in partecipazione che preveda il godimento di immobili o di diritti immobiliari, a tempo indeterminato o per un durata eccedente i 9 anni, deve essere redatto a pena di nullità, per atto pubblico o per scrittura privata autenticata. L'art. 2553 del codice civile stabilisce che: salvo patto contrario, l'associato partecipa alle perdite nella stessa misura in cui partecipa agli utili, ma le perdite che colpiscono l'associato non possono superare il valore del suo apporto. Se non è diversamente stabilito nel contratto, non esiste nessuna preclusione all'imputazione delle perdite all'associato, beninteso nei limiti del valore del suo conferimento. E qui potrebbero sorgere (**trattandosi di associazione in partecipazione con apporto di lavoro**) problemi di valorizzazione del conferimento dell'associato. Come andrà valutato l'apporto dell'associato ? Un parametro oggettivo potrebbe essere la retribuzione dovuta ad un soggetto che operasse, con analoghe funzioni, in qualità di dipendente, parametrando il valore dell'apporto di lavoro, alla retribuzione ricavabile dalla tabella prevista dal C.C.N.L. di settore. A fronte della partecipazione al rischio, essa prevede anche, quale contrappeso, alcuni obblighi di rendicontazione periodica in capo all'associante, che formalizzano un diritto di ingerenza nella gestione in capo all'associato. Nonostante la partecipazione agli utili e al rischio, l'associazione in partecipazione si distingue nettamente dal contratto di società, dato che l'attività di impresa è esclusivamente demandata all'associante, che assume a sé i relativi diritti ed obblighi. Ai sensi dell'art. 2550 del codice civile, salvo patto contrario, l'associante non può attribuire partecipazioni per la stessa impresa o per lo stesso affare o per gli stessi affari, senza il consenso dell'associato. Mentre ai sensi dell'art. 2551 del codice civile, i terzi acquistano diritti ed assumono obbligazioni soltanto verso l'associante, fatto che denota la chiara natura di ditta individuale per l'impresa dell'associante, sebbene sul risultato economico di gestione si configuri (come accade per le imprese familiari) un diritto collettivo alla percezione degli utili o un obbligo collettivo al ripianamento per le perdite, fermo restando l'esistenza di specifiche clausole.

I diritti dei partecipanti all'associazione in partecipazione

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- la gestione dell'impresa spetta all'associante
- all'associato è riconosciuto il diritto al rendiconto dell'affare compiuto o al rendiconto annuale della gestione dell'impresa, se tale gestione si protrae oltre l'anno
- definizione delle modalità di controllo di gestione esercitabili dall'associato

Associazione in partecipazione: aspetti fiscali

Implicazioni ai fini di tassazione I.V.A.

L'art. 5, co. 2-bis, del D.L. 282/2002 ha disposto che: non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all'art. 49, co. 2, lett. c) del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 917/1986, rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. In virtù di questa norma, le prestazioni dell'associato "di lavoro" sono fuori campo I.V.A.

Implicazioni ai fini di tassazione diretta

Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, operano con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'art. 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni non qualificate ai sensi della lettera c-bis) del comma 1 dell'art. 67 del citato testo unico n. 917 del 1986, non relative all'impresa ai sensi dell'art. 65 del medesimo testo unico. *La ritenuta di cui al periodo precedente si applica alle condizioni ivi previste agli utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lettera a) e dai contratti di associazione in partecipazione di cui all'art. 109, comma 9, lettera b), del predetto testo unico qualora il valore dell'apporto non sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto nel caso in cui si tratti rispettivamente di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni*. La ritenuta e' applicata altresì dalle persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del testo unico delle imposte sui redditi e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate di cui all'art. 5 del medesimo testo unico sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione previsti nel precedente periodo, corrisposti a persone fisiche residenti; per i soggetti che determinano il reddito ai sensi dell'art. 66 del predetto testo unico, in luogo del patrimonio netto si assume il valore individuato nel

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

comma 2 dell'art. 47 del medesimo testo unico. Importante appare il disposto normativo di cui al co. 5 dell'art. 27 qui in commento che stabilisce: *le ritenute di cui ai commi 1 e 4, primo periodo, non sono operate qualora le persone fisiche residenti e gli associati in partecipazione dichiarino all'atto della percezione che gli utili riscossi sono relativi all'attività di impresa o ad una partecipazione qualificata ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'art. 67 del citato testo unico. Le ritenute di cui ai commi 1 e 4, sono operate con l'aliquota del 27 per cento ed a titolo d'imposta nei confronti dei soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle società*. La norma dunque attribuisce la qualificazione di "lordista" ai soggetti esercenti attività d'impresa o ai soggetti che conseguono gli utili di associazioni in partecipazione per mezzo di partecipazioni qualificate. La tassazione dei compensi percepiti in qualità di associato "di lavoro" seguiranno le regole proprie della tassazione dei redditi di lavoro dipendente o assimilati, con applicazione delle aliquote progressive per scaglioni, sugli imponibili al netto dei contributi a carico dell'associato.

Implicazioni ai fini di IRAP

Non sono ammessi in deduzione dalla base imponibile IRAP, i compensi per prestazioni di lavoro fornite in esecuzione di contratti di associazione in partecipazione in cui l'apporto dell'associato è costituito dalla sua prestazione d'opera (art. 11, co. 1, lett. b) D.Lgs. 446/997).

Implicazioni ai fini di imposta di registro e di bollo

Il conferimento dell'associato e le assegnazioni dell'associante sono considerate cessioni di beni ai fini IVA. Pertanto il contratto di associazione in partecipazione è soggetto al pagamento dell'imposta di registro nella misura fissa di 168 Euro per il caso di apporto di lavoro; mentre è soggetto ad imposta proporzionale dell'1 % del valore dell'apporto in natura. E' soggetto, inoltre a bollo, l'atto di associazione in partecipazione.

Aspetti contabili del contratto di associazione in partecipazione

Scritture dell'associante

Di seguito le scritture in Partita Doppia relative alla casistica in argomento :
Apporto iniziale associato in denaro:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Banca c/c	A – C IV 1)	50.000,00	
Associato c/apporti	P - D 14)		50.000,00

Apporto iniziale associato in natura:

Sottoconti	BilCEE	Dare
Fabbricati industriali	A – B II 1)	350.000,00
Associato c/apporti	P - D 14)	

Destinazione dell'utile :

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Utile d'esercizio	P – A IX)	80.000,00	
Associato c/utili	P - D 14)		80.000,00

Erogazione dell'utile sottoposto a ritenuta d'acconto (non soggetto ad IVA) :

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Associato c/utili	P – D 14)	80.000,00	

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Erario c/ritenute da versare	P - D 12)		10.000,00
Banca c/C	A – C IV 1)		70.000,00

Erogazione dell'utile sottoposto a ritenuta d'acconto (soggetto ad IVA) :

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Associato c/utili	P – D 14)	80.000,00	
IVA ns/credito	A – C II 4-bis)	16.000,00	
Erario c/ritenute da versare	P - D 12)		10.000,00
Banca c/C	A – C IV 1)		86.000,00

Erogazione dell'utile non sottoposto a ritenuta d'acconto:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Associato c/utili	P – D 14)	80.000,00	
Banca c/C	A – C IV 1)		80.000,00

Rimborso apporto associato in natura:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Associato c/apporti	P - D 14)	350.000,00	
Fabbricati industriali	A – B II 1)		350.000,00

Rimborso apporto associato in denaro:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Associato c/apporti	P - D 14)	50.000,00	
Banca c/c	A – C IV 1)		50.000,00

Rilevazione compensi di lavoro dell'associato (soggetto ad IVA):

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Compensi per lavoro associati	CE – B 7)	2.000,00	
IVA ns/credito	A – C II 4-bis)	400,00	
Debiti verso fornitori (o Associato c/competenze)	P – D 7)		2.400,00

Rilevazione compensi di lavoro dell'associato (non soggetto ad IVA):

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Compensi per lavoro associati	CE – B 7)	2.000,00	

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Associato c/competenze	P – D 14)		2.000,00

Rilevazione compensi per apporto misto (per l'apporto patrimoniale):

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Oneri finanziari	CE – C 17)	100,00	
Associato c/competenze	P – D 14)		100,00

Rilevazione del pagamento compensi all'associato:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Associato c/competenze	P – D 14)	2.000,00	
Erario c/ritenute	P – D 12		200,00
INPS c/ritenute	P – D 13)		240,00
Banca c/c	A – C IV 1)		1.560,00

Rilevazione contributi dovuti dall' associante:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Contributi previdenziali associati	CE – B 9 b)	293,00	

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

INPS c/ritenute	P – D 13)		293,00

Aspetti di Bilancio del contratto di associazione in partecipazione

Per quanto riguarda le appostazioni nello Stato Patrimoniale e nel Conto Economico, riferibili specificamente all'associazione in partecipazione, possiamo riepilogarle come segue:

STATO PATRIMONIALE				
Attivo	Importo	Passivo	Importo	
		D 14) Associato c/Apporti	……	
		D 14) Associato c/utili	……	
		D 14) Associato c/competenze	……	

CONTO ECONOMICO

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

	Importo
Valore della Produzione:	
……	……..
Costi della produzione:	
B 7) Compensi per lavoro prestato dagli associati in partecipazione	……..
B 9 b) Contributi previdenziali su associazioni in partecipazione	
Costo della Produzione	……..
C 17) Oneri finanziari da associazione in partecipazione	……..

Matera, 20/10/2010 a cura di Enrico Larocca

Ti **suggeriamo** anche *Il contratto di associazione in partecipazione dopo la riforma Fornero*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D