

Il commercialista telematico

ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE: SENZA L'IVA L'APPORTO DI LAVORO

di Pierpaolo Ceroli e Claudio Sabbatini

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che gli effetti delle modifiche apportate nell'anno 2003 all'art. 5 del DPR 633/72 valgono anche per il passato. Quindi l'associato che apporta solo lavoro e che non esercita altre attività di lavoro autonomo non deve assoggettare ad imposta l'apporto; e conseguentemente anche l'utile percepito è escluso dall'applicazione del tributo. Poiché si ritiene che il legislatore italiano, con la Legge 27/2003, abbia solo inteso uniformarsi alle direttive comunitarie, viene confermato che l'associato prestatore d'opera è sollevato dagli obblighi IVA, anche con riferimento alle prestazioni rese prima del 23 febbraio 2003.

L'Agenzia delle entrate è recentemente intervenuta per fornire istruzioni agli uffici in merito al comportamento da tenere con riferimento al contenzioso, ancora in essere con alcuni contribuenti, in materia di **assoggettamento ad IVA dei contratti di associazione in partecipazione**.

La questione, dibattuta in dottrina (anche di fonte ministeriale) e in giurisprudenza, è stata risolta normativamente solo di recente e, a nostro avviso, solo parzialmente.

Con la **circolare 22 gennaio 2008, n. 4/E**, l'Agenzia delle entrate, dopo aver sentito il parere dell'Avvocatura dello Stato, ha finalmente concluso che le modifiche operate all'articolo 5, comma 2, del DPR 633/72, consistenti nell'aggiunta dell'inciso "nonché le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all' articolo 49 (leggasi ora "articolo 53", n.d.a.), comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917", producono effetti non solo dal 23 febbraio 2003, data di entrata in vigore della legge modificativa, ma anche per il passato.

Per comprendere appieno la portata della citata circolare, occorre ricordare brevemente le motivazioni che hanno portato l'Amministrazione finanziaria a rivedere, nel tempo, il proprio percorso interpretativo.

Con il **contratto di associazione in partecipazione** "l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto" (art. 2549 cod.civ.).

L'**apporto** può consistere in:

a) capitale:

- cessione o godimento di beni (mobili o immobili, materiali od immateriali);
- denaro;

b) lavoro:

- prestazione di opere o servizi;

Il commercialista telematico

- c) entrambe le tipologie:
- capitale e lavoro.

La natura dell'apporto effettuato dall'associato assume primaria rilevanza sotto il profilo fiscale in quanto la valutazione di tale elemento determina un diverso regime di tassazione, tanto ai fini delle imposte dirette quanto delle imposte indirette, dei proventi corrisposti in dipendenza del contratto stipulato (risoluzione 4 giugno 2007, n. 123/E)

La **giurisprudenza** è risultata divisa nel qualificare il contratto tra quelli di scambio o quelli di tipo associativo.

In favore della prima tesi si sono schierati coloro che evidenziano gli obblighi reciproci delle parti (cd. contratto sinallagmatico) e hanno visto nell'utile spettante all'associato una sorta di corrispettivo derivante dall'obbligo di effettuare l'apporto. Inoltre, l'apporto non crea un nuovo organismo societario e non attribuisce dunque all'associato la qualifica di "socio" né i tipici diritti spettanti ad esso.

Per contro, i sostenitori dell'inquadramento del contratto nel novero di quelli di natura associativa (o meglio, di natura associativa-collaborativa, vista l'impossibilità di qualificare l'associato come socio) hanno evidenziato che l'aleatorietà degli utili spettanti all'associato impedisce di considerare le somme percepite quale "corrispettivo" dell'apporto effettuato. Si ricorda, infatti, che l'associato partecipa agli utili e, salvo patto contrario, alle perdite derivanti dall'affare oggetto del contratto (art. 2553 cod.civ.).

La distinzione, specie in passato, assumeva una certa importanza, in quanto:

- 1) se il contratto fosse annoverato tra quelli **di scambio** è evidente che si tratta di operazioni da sempre assoggettate ad IVA: apporto di beni in proprietà o in godimento o apporto di opere e servizi contro utili. L'apporto di denaro, invece, è sempre operazione non rilevante agli effetti di tale tributo (art. 2, co. 3, lett. a) del DPR 633/72). Questa è la tesi sostenuta per anni dall'Amministrazione finanziaria;
- 2) se il contratto è inquadrabile tra quelli **associativi-collaborativi** la rilevanza IVA è assunta solo dal 1° gennaio 1998, quando, a seguito delle modifiche apportate all'art. 2 del DPR 633 dal D.Lgs. 313/1997, sono rimaste escluse dall'imposta esclusivamente "*le cessioni e i conferimenti che hanno per oggetto aziende o rami di azienda*": la norma riportata è collocata nella lettera b) del citato art. 2, il cui testo previgente includeva la soppressa lettera e), la quale escludeva da imposta "*i conferimenti in società e altri enti, compresi i consorzi e le associazioni*". Proprio su questa considerazione la sentenza della Cassazione n. 6466 del 2 luglio 1998, con una opinione non ritenuta prevalente in giurisprudenza (circolare 28 ottobre 1988, n. 221/E), aveva escluso l'assoggettamento ad IVA degli apporti derivanti da un contratto di "associazione" in partecipazione. L'Agenzia delle entrate, alla luce delle modifiche operate dal 1998 (assoggettamento ad Iva dei conferimenti), oltre al fatto che non ha mai condiviso l'opinione di chi voleva assimilare l'apporto ad un vero e proprio

Il commercialista telematico

conferimento (si veda la circolare dell'Ispettorato compartimentale della Lombardia, 12 aprile 1984, n. 27/28955), è facilmente giunta alla conclusione che gli apporti di singoli beni (diversi dal denaro, crediti in denaro, terreni non edificabili, aziende e rami di aziende) fossero operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA. Quest'ultimo ragionamento supera, secondo l'interpretazione di prassi ministeriale espressa con la risoluzione 30 luglio 2002, n. 252/E, anche la previsione, valevole per l'apporto di opere e di servizi, dell'articolo 3, co. 4, lettera d) del DPR 633/72 secondo cui non costituiscono prestazione di servizi *“i conferimenti e i passaggi di cui alle lettere e) ed f) del terzo comma dell'art. 2”*.

Le maggiori difficoltà interpretative hanno riguardato i contratti di associazione in partecipazione con **apporto di opere e servizi**, in quanto per quelli con apporto di beni o di denaro si è delineato da tempo il trattamento tributario riservato a tali operazioni (si veda la risoluzione 16 maggio 2005, n. 62/E).

L'orientamento dell'Amministrazione finanziaria è sempre stato quello di considerare l'apporto consistente in opere e servizi resi dall'associato rilevante ai fini IVA. Infatti, sia con la risoluzione 9 novembre 2000, n. 168/E sia con risoluzione 30 luglio 2002, n. 252/E, aveva ritenuto che le prestazioni d'opera rese dall'associato in partecipazione fossero rilevanti ai fini IVA se effettuate a titolo oneroso, con carattere di abitudine e non in via meramente occasionale.

Successivamente a tali pronunce è intervenuto il comma 2-bis) dell'articolo 5, del Decreto Legge 24 dicembre 2002, n. 282, introdotto in sede di conversione dalla Legge 21 febbraio 2003, n. 27, che ha **integrato l'articolo 5 del DPR 633/72** che, nel testo ancora attualmente in vigore, recita (in grassetto le parti aggiunte dalla Legge 27/03):

“[1] Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse.

*[2] Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all' art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, **nonché le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all' articolo 49, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917**, rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. Non si considerano altresì effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973 n. 349 nonché le prestazioni di vigilanza e custodia rese da guardie giurate di cui al regio decreto-legge 26 settembre 1935, n. 1952”*.

Il commercialista telematico

Pertanto, l'articolo 5 del decreto IVA, risolvendo il contrasto dottrinale e giurisprudenziale e colmando il vuoto legislativo di cui abbiamo discusso in premessa, dispone espressamente l'esclusione dall'ambito di applicazione del tributo delle prestazioni rese all'associato d'opera che non esercita per professione abituale altre attività di lavoro autonomo.

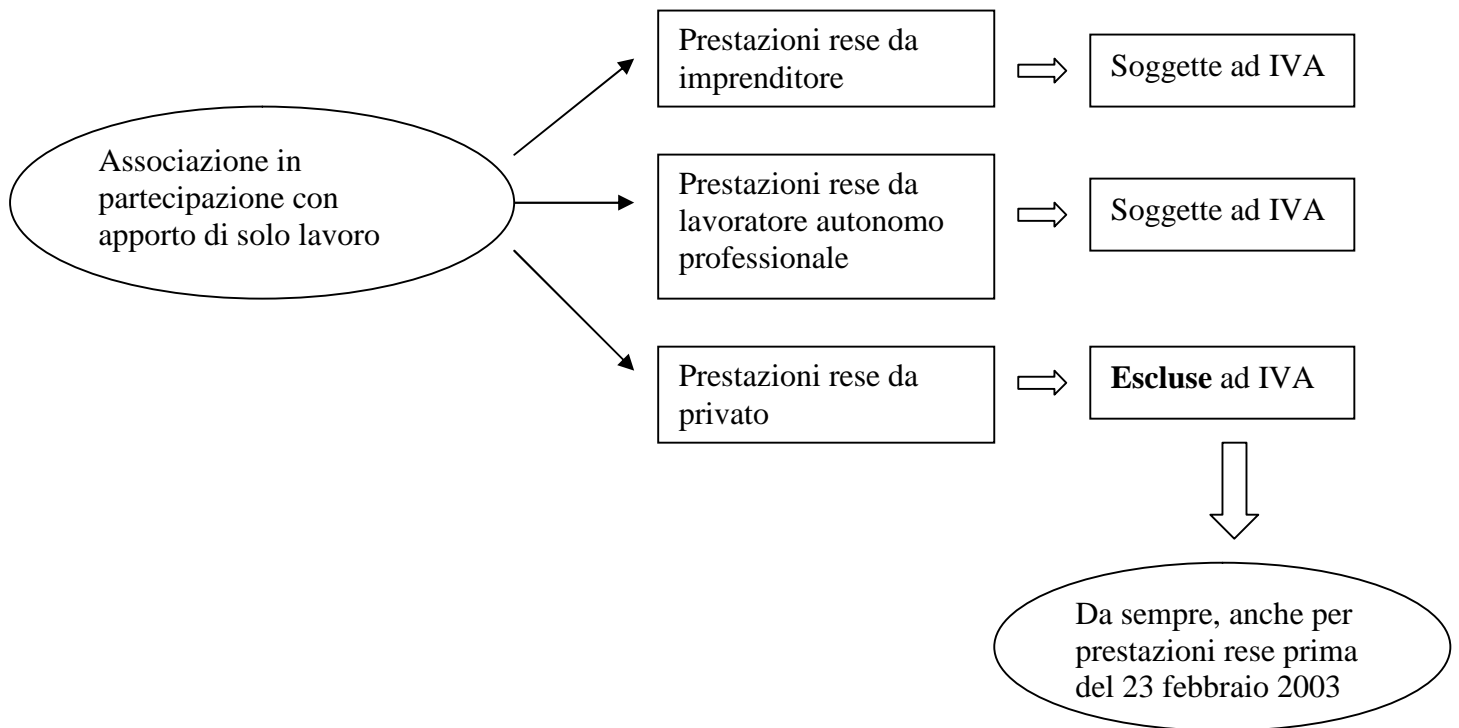
La modifica operata dalla Legge 27/03 è **entrata in vigore** il 23 febbraio 2003 e né dalla lettera della norma né dai lavori parlamentari risultavano elementi che permettessero di attribuire una valenza interpretativa e, dunque, un effetto retroattivo alla modifica operata direttamente nell'articolo 5 del DPR 633/72.

Per tale motivo **i contenziosi** in atto presso le commissioni tributarie per prestazioni rese dagli associati in partecipazione resi antecedentemente a tale data hanno seguito il loro corso naturale, stante l'incertezza in relazione all'efficacia temporale delle modifiche apportate all'art. 5 del decreto IVA.

L'Avvocatura dello Stato, interpellata su tale questione dalla stessa Agenzia delle entrate, ha espresso un parere favorevole ad una interpretazione retroattiva della norma, in aderenza alla natura dello stesso articolo 5 analizzato alla luce della **corrispondente disciplina comunitaria** (articolo 4, par. 4 della VI Direttiva n. 77/388/CE, ora rifiuta nell'articolo 10 della Direttiva 112/2006). Secondo l'Avvocatura, nel contratto di associazione in partecipazione si desumono "elementi di subordinazione" in presenza dei quali la disposizione comunitaria esclude che la prestazione possa considerarsi resa "in modo indipendente", condizione necessaria per assoggettare al tributo i servizi resi dal prestatore.

Poiché la norma interna discende da quella comunitaria, la conclusione cui giunge l'organo statale preposto alla tutela legale delle pubbliche amministrazioni è di non poter attribuire natura innovativa alle modifiche operate dalla Legge del 2003, in quanto le disposizioni comunitarie preesistevano (e sono tuttora vigenti) alla data del 23 febbraio 2003. La legge 27/03 ha in pratica solo eliminato l'incertezza, chiarendo che anche per le prestazioni effettuate precedentemente alla sua entrata in vigore le prestazioni di lavoro dell'associato in partecipazione sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta, salvo che non siano rese da soggetto esercente altra attività di lavoro autonomo. Da qui, dunque, l'invito a riesaminare, caso per caso, le controversie ancora in corso ed eventualmente ad abbandonarle.

Il commercialista telematico



Pierpaolo Ceroli e Claudio Sabbatini
15 Settembre 2008