

Associazione in partecipazione con apporti di capitale o “misti”: indeducibile ogni tipo di remunerazione senza alcuna distinzione tra utile e altre somme erogate in caso di recesso o risoluzione

Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate - (RIS) n. 61 E del 16 maggio 2005

OGGETTO: IMPOSTE SUI REDDITI - Utili da partecipazione - Associazione in partecipazione con apporti di capitale o “misti” - Recesso dell’associato - Indeducibilità da parte dell’associante delle somme erogate in caso di recesso o risoluzione - Sussistenza - Artt. 47 e 109, del DPR 22/12/1986, n. 917

La Direzione Regionale trasmesso un’istanza di interpello formulata ai sensi dell’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (in “*Finanza & Fisco*” n. 46/2003, pag. 4601), dal dott. X, titolare dell’omonima farmacia, concernente il trattamento fiscale dell’associazione in partecipazione, con particolare riferimento all’ipotesi del recesso.

Quesito

Il dott. X è titolare, quale imprenditore individuale, dell’omonima farmacia situata in ... (RA). In

data 31 dicembre 1984, egli ha stipulato un contratto di associazione in partecipazione con apporto sia di capitale sia di lavoro con una persona fisica, il dott. K, che ha apportato all’impresa sopracitata sia una somma di denaro pari a Lire 50.000.000 sia il proprio lavoro continuativo.

Tale importo alla data del conferimento rappresentava un apporto inferiore al 25 per cento del capitale dell’impresa associante.

Ad oggi l’associato e l’associante stanno valutando se risolvere il contratto di associazione in partecipazione. In tal caso, l’associato percepirebbe una somma di denaro dall’impresa associante a fronte del suo recesso dall’associazione in partecipazione. Tuttavia sono frenati in ciò dall’incertezza esistente sulla disciplina fiscale della fattispecie prospettata, dal momento che a decorrere dal 1° gennaio 2004 è cambiata completamente la normativa fiscale che disciplina l’associazione in partecipazione.

In particolare, quella con apporto di capitale o

con apporto di capitale e lavoro è assimilata alla fattispecie delle società. Più specificamente l'art. 47, comma 2, del TUIR, così come modificato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (in *"Finanza & Fisco" n. 46/2003, pag. 4552*), disciplina la tassazione dei proventi derivanti dall'associazione in partecipazione e l'art. 67 lett. *c-bis*) disciplina la tassazione dei proventi derivanti dalla cessione del contratto di associazione in partecipazione, mentre non è disciplinato in alcun modo il caso del recesso dell'associato in partecipazione e nemmeno la circolare n. 36/E del 4 agosto 2004 (in *"Finanza & Fisco" n. 30/2004, pag. 2494*), esplicativa delle fattispecie dell'associazione in partecipazione, ha fatto alcun riferimento al caso prospettato.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Ad avviso del contribuente, poiché la fattispecie dell'associazione in partecipazione è assimilata a quella delle società, anche l'ipotesi del recesso andrebbe assimilata per analogia a quella del recesso da società, la cui disciplina fiscale non dovrebbe essere stata modificata dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

Egli ritiene, pertanto, che nel caso concreto oggetto dell'interpello, trattandosi di un apporto di capitale e lavoro, inferiore al 25 per cento del capitale netto dell'impresa alla data del conferimento, ai sensi del comma 1 dell'art. 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, gli utili derivanti in capo all'associato recedente dovranno essere assoggettati a tassazione, con applicazione da parte dell'associante della ritenuta a titolo di imposta del 12,50 per cento.

Per quanto riguarda l'associante, l'interpellante ritiene, analogamente alle società in cui un socio receda, di potersi dedurre la differenza fra quanto corrisposto all'associato recedente e l'apporto da lui effettuato, ammortizzando e deducendo fiscalmente tale differenza interamente nell'anno o in 10 esercizi (con le stesse regole dell'ammortamento dell'avviamento).

Parere dell'Agenzia delle Entrate

La riforma del sistema fiscale statale, attuata con

il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, ha modificato il trattamento tributario dell'associazione in partecipazione con apporti di capitale o "misti" e le modifiche riguardano sia la posizione dell'associato che quella dell'associante.

In particolare, per quanto riguarda la posizione dell'associato, le novità introdotte sono tendenzialmente finalizzate a creare un meccanismo di tassazione "parallelo" a quello predisposto per la tassazione dei dividendi. Infatti, i redditi percepiti dall'associato che apporta solo capitale o capitale e lavoro risultano compresi, distintamente, nel novero dei redditi di capitale, poiché previsti alla lettera *f*), comma 1, dell'art. 44 del TUIR.

Inoltre, l'art. 47, comma 2, nel disciplinare le nuove modalità di tassazione relative all'associazione in partecipazione di capitale o mista, opera una netta distinzione a seconda che l'apporto sia definibile come "qualificato" o meno.

Esso, infatti, stabilisce che gli utili da partecipazione sono imponibili nella misura del 40 per cento del loro ammontare, qualora il valore dell'apporto sia "qualificato", cioè superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile, secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

Viceversa, allorché l'apporto fornito dovesse risultare "non qualificato" e cioè inferiore ai menzionati limiti, gli utili sono imponibili per l'intero ammontare corrisposto. Sugli stessi deve essere applicata, al momento della corresponsione, senza possibilità di diversa opzione, una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 12,50 per cento del loro ammontare, come previsto dall'art. 27, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (in *"Finanza & Fisco" n. 46/2003, pag. 4651*). La ritenuta, come chiarito dalla circolare n. 26/E del 16 giugno 2004 (in *"Finanza & Fisco" n. 24/2004, pag. 2015*), va in ogni caso applicata sul 100 per cento dei relativi utili.

L'art. 45 del TUIR, che disciplina la determinazione del reddito di capitale, stabilisce, al comma 1, che «*Nei redditi di cui alle lettere a), b), f) e g) del comma 1 dell'art. 44 è compresa anche la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e il prezzo di emissione o la somma impiegata, apportata o affidata in gestione, ...*».

Ne discende che la norma in argomento non regolamenta espressamente il recesso dal contratto di associazione in partecipazione, bensì disciplina tutti i casi di scioglimento del rapporto, come del resto la norma civilistica, la quale parimenti non prevede specifiche disposizioni circa le cause di scioglimento dell'associazione in partecipazione.

Lo scioglimento del contratto determina a carico delle parti l'esecuzione degli obblighi imposti dalle norme sull'associazione in partecipazione e sui contratti in genere.

In particolare, l'associante è obbligato a predisporre il rendiconto della gestione fino alla data dello scioglimento del rapporto contrattuale;

a corrispondere all'associato gli utili di sua spettanza sulla base del rendiconto medesimo ed eventualmente quelli risultanti da precedenti rendiconti non ancora versati;

a restituire all'associato l'apporto ricevuto, ove ciò sia previsto nel contratto;

infine, a versargli quanto eventualmente pattuito a fronte della risoluzione del rapporto stesso.

Ne consegue che l'associato riceverà una somma di denaro formata sia dalla restituzione dell'apporto a suo tempo conferito - ove previsto -, sia dagli utili maturati e non percepiti, sia eventualmente dalla somma pattuita nel contratto per i casi di risoluzione.

Conformemente a quanto stabilito dagli artt. 44 e 45 del TUIR, la somma percepita, al netto della parte corrispondente all'apporto conferito, deve essere considerata reddito di capitale e come tale assoggettata a tassazione nei modi previsti, a seconda che si tratti di apporto "qualificato" oppure no.

Nella fattispecie prospettata, poiché l'apporto, come dichiarato dall'interpellante, è "non qualificato", la somma che l'associato percepirà, al netto dell'apporto di lire 50.000.000 effettuato nel 1984, sarà considerata reddito di capitale e sarà assoggettata a ritenuta a titolo di imposta nella misura del 12,50 per cento dall'associante.

Per quanto concerne la posizione dell'associante, invece, l'art. 109, comma 9, lettera b), prevede la non deducibilità di "... ogni tipo di remunerazione dovuta: ... relativamente ai contratti di associazione in partecipazione, allorché ... sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi."

La norma, pertanto, considera indeducibile ogni tipo di remunerazione senza operare alcuna distinzione tra utile e altre somme eventualmente pattuite per i casi di recesso o risoluzione.

Ne consegue che, nel caso prospettato, quanto viene erogato all'associato rappresenta per l'associante una pura restituzione di capitale, per la parte corrispondente al capitale di lire 50.000.000 a suo tempo apportato dall'associato, se tale restituzione è prevista dal contratto.

La parte corrispondente alla differenza tra la somma totale erogata e i 50 milioni eventualmente restituiti, rappresenta, invece, remunerazione del contratto, che è fiscalmente indeducibile per l'associante, in quanto rientra pienamente nel disposto dell'art. 109, comma 9, lettera b), del TUIR.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209 (in "*Finanza & Fisco*" n. 23/2001, pag. 3222).