

Roma, 10 aprile 2008

OGGETTO: *Istanza di 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 95, comma 6 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

La società istante ha intenzione di iniziare l'attività di commercio al minuto di generi di "parafarmacia" e prodotti per l'igiene ed il benessere della persona attraverso l'apertura di negozi di vendita al minuto. La gestione di tali punti vendita verrà affidata a persone fisiche con le quali la società istante intende stipulare contratti di associazione in partecipazione.

I diversi associati, secondo la bozza di contratto di associazione in partecipazione allegata all'istanza, apporteranno la propria opera lavorativa ricevendo in contropartita dall'associante una partecipazione agli utili (o alle perdite) realizzati dal punto vendita nel quale presteranno il proprio lavoro.

Gli utili (o le perdite) saranno attribuiti tenendo conto del fatturato del punto vendita e saranno determinati sulla base della differenza tra il valore della produzione ed i costi della produzione determinati a norma dell'articolo 2425 del codice civile al lordo delle ritenute fiscali e previdenziali di legge.

Secondo l'articolo 3 della bozza di contratto allegata, l'associato avrà facoltà di organizzare e gestire il punto vendita in piena autonomia impegnandosi a fornire costanti informazioni sulla gestione all'associante.

Il contratto può essere disdetto da entrambi i contraenti con preavviso di almeno sei mesi; in caso di risoluzione anticipata nei primi tre anni di durata del contratto per colpa dell'associato o dell'associante, il soggetto cui può essere addebitata la colpa della risoluzione è tenuto a versare all'altro contraente una somma a titolo di penale pari ad euro 15.000 per ogni anno o frazione di anno mancante alla scadenza naturale.

L'articolo 11 della bozza di contratto allegata stabilisce, inoltre, che a garanzia del magazzino e degli arredi affidati dall'associante all'associato, quest'ultimo è tenuto a versare all'associante la somma di 35.000 euro.

Alla risoluzione del contratto, l'associato provvederà a restituire all'Associato una somma di pari importo incrementata annualmente sulla base di un indice costituito dall'aumento medio dei farmaci ad uso umano; in caso di risoluzione anticipata del contratto per colpa dell'associato detta somma sarà incamerata dall'associante a titolo di penale per anticipata risoluzione.

Proprio in considerazione di tale previsione contrattuale che stabilisce in capo all'associato l'obbligo di versamento di una somma di denaro all'associante, si chiede di conoscere se il contratto che si intende stipulare possa essere comunque ricondotto, sotto il profilo fiscale, nel quadro dei contratti di associazione in partecipazione con apporto di opere e servizi. In relazione a tali contratti, com'è noto, l'articolo 95, comma 6, del Tuir stabilisce la deducibilità in capo alla società associante delle remunerazioni corrisposte all'associato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il contratto di associazione in partecipazione descritto ed allegato in bozza, consenta di riconoscere la deducibilità dal reddito di impresa, ai sensi dell'articolo 95, comma 6, del TUIR, delle partecipazioni agli utili spettanti agli associati.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il contratto di associazione in partecipazione è un contratto tipico con il quale un soggetto, l'associante, attribuisce ad un altro soggetto, l'associato, il diritto a partecipare agli utili della sua impresa o di uno o più affari, contro il corrispettivo di un determinato apporto (articolo 2549 del codice civile).

L'apporto fornito dall'associato può consistere in una somma di denaro, nella cessione o nel godimento di un bene o nella prestazione di un'opera o di un servizio.

Come più volte si ha avuto modo di precisare, la natura dell'apporto reso dall'associato assume primaria rilevanza sotto il profilo fiscale in quanto la valutazione di tale elemento determina un diverso regime di tassazione dei proventi corrisposti in dipendenza del contratto stipulato.

Nel caso di apporto costituito da opere e servizi, le remunerazioni corrisposte all'associato saranno deducibili dal reddito prodotto dalla società associante in base al criterio di competenza e indipendentemente dall'imputazione a conto economico. Detti redditi saranno, invece, assoggettati integralmente a tassazione in capo al soggetto associato.

Diversamente, per i contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale, ovvero di capitale e lavoro (cosiddetti contratti misti), l'articolo 109, comma 9, lettera b), del TUIR, stabilisce l'indeducibilità, in capo all'associante, di ogni tipo di remunerazione dovuta all'associato in relazione ai medesimi contratti.

Coerentemente, in capo al soggetto percettore tali compensi sono assoggettati a tassazione con le stesse modalità disposte per gli utili spettanti in relazione alla partecipazione in società.

Al fine di stabilire la corretta disciplina fiscale applicabile alla fattispecie contrattuale descritta nella presente istanza di interpello occorre, pertanto, stabilire in via preliminare la natura dell'apporto reso dall'associato.

Dall'esame della bozza di contratto allegato all'istanza è possibile desumere che gli obblighi assunti dalla persona fisica associata consistono nella collaborazione dell'associato alla gestione del punto vendita affidato.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 11 della bozza del contratto, l'associato si obbliga altresì ad una prestazione in denaro consistente nel versamento dell'importo di euro 35.000 all'associante.

A parere della scrivente, l'assunzione di tali obblighi da parte dell'associato conferisce al contratto in esame natura di contratto di associazione in partecipazione con apporto di servizi e capitale (apporto misto) a prescindere delle qualificazioni testuali indicate dalle parti. La circostanza, infatti, che la descritta corresponsione in denaro venga contrattualmente definita come apporto a garanzia della merce in magazzino non muta la qualificazione fiscale della fattispecie in esame.

Il versamento di tale somma concretizza, infatti, un apporto di capitale assunto dall'associato al fine della condivisione del rischio d'impresa dell'associante e quindi un elemento caratterizzante la qualificazione della remunerazione spettante all'associato.

La circostanza che alla risoluzione del contratto l'associante provvederà a restituire all'associato una somma di pari importo incrementata annualmente dell'aumento medio del prezzo dei farmaci ad uso umano sembra, inoltre, prospettare un ulteriore rendimento e non la mera integrazione della perdita di valore reale della somma corrisposta.

Per quanto esposto, le remunerazioni periodiche spettanti all'associato al termine dei diversi esercizi sono da considerarsi percezione di utile annuale,

come da articolo 4 della bozza del contratto, ed andranno tassate in capo allo stesso ai sensi dell'articolo 44, comma 2, lettera f), del TUIR; le stesse non potranno essere portate in deduzione ai fini della determinazione del reddito imponibile della società istante, in applicazione della disposizione recata dall'articolo 109, comma 9, lettera b), del TUIR.

Al momento della risoluzione del contratto, la corresponsione della somma di 35.000 euro costituirà per l'associato restituzione di capitale (essendo contrattualmente prevista); diversamente, tutto ciò che verrà erogato dall'associante oltre i 35.000 euro costituirà una ulteriore remunerazione del contratto di associazione in partecipazione ai sensi dell'articolo 45 del TUIR.

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