

Giurisprudenza

L'affare si divide, il conto del Fisco no

11 Luglio 2008

Imputabili interamente al titolare gli utili prodotti dall'associazione in partecipazione

Thumbnail
Image not found or type unknown

L'associazione in partecipazione non è assimilabile a una società e gli utili dell'attività commerciale dalla stessa prodotti vanno, interamente ed esclusivamente, imputati all'associante, non essendo applicabile a essa i principi di imputazione del reddito propri delle società di persone. Così ha deciso la Cassazione, con la sentenza n. 16445 del 18 giugno 2008. Secondo la Suprema corte, l'utile dell'attività deve essere interamente esposto nella dichiarazione dell'associante, dato che la dichiarazione prevista dall'articolo 6 del Dpr 600/1973 può essere utilizzata solo dalle società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice ed "equiparate".

La vicenda risale esattamente al 1994, quando l'ufficio di Sessa Aurunca notificò al contribuente - titolare di una ditta individuale - un avviso di accertamento con il quale si rettificava il reddito ai fini Irpef e Ilor per l'anno 1985. In pratica, l'ufficio imputava il maggior reddito accertato e prodotto nell'ambito del rapporto di associazione in partecipazione alla ditta individuale, non essendo a essa applicabili i principi di imputazione del reddito propri, invece, della società di persone.

Nel merito si esprimeva la Commissione di primo grado, in parziale accoglimento del ricorso. Stessa sorte (parziale accoglimento) trovava anche l'appello in Ctr, per i cui giudici "l'attività di caseificio era stata svolta dal contribuente in collaborazione con il fratello ed i figli di quest'ultimo in virtù del contratto di associazione in partecipazione" e che, secondo quanto previsto dall'articolo 2549 e seguenti del Codice civile, non era possibile negare agli associati la partecipazione all'utile dell'impresa. Di conseguenza, "il reddito d'impresa doveva essere imputato agli associati in parti uguali, ciascuna del 25%".

Di segno completamente opposto il parere della Suprema corte che, con la sentenza 16445/2008, ha accolto in via definitiva le richieste dell'Amministrazione finanziaria. La Cassazione è partita,

innanzitutto, dall'individuazione del quadro normativo, civilistico e fiscale. La norma cui fare riferimento per la nozione di associazione in partecipazione è quella contenuta nell'articolo 2549 del Codice civile, secondo cui con il relativo contratto *"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"*. Dalle disposizioni codicistiche che disciplinano l'istituto in esame (articoli da 2549 a 2554) - ha evidenziato la sentenza - emerge che nell'associazione in partecipazione il punto di riferimento è l'associante-imprenditore.

Infatti, occorre ricordare brevemente che tale contratto viene molto utilizzato in campo commerciale, in quanto con lo stesso si conserva la padronanza assoluta dell'impresa che, invece, non si avrebbe con la costituzione di una regolare società ove il titolare retrocederebbe a socio amministratore, mentre l'altro contraente assumerebbe la veste di socio senza capitale o socio d'opera. Una differenza sostanziale questa: nel primo caso l'associazione in partecipazione potrebbe essere sciolta senza conseguenze irrimediabili per la continuità dell'azienda, nel secondo, per sciogliere la collettiva, sarebbe inevitabile il recesso di uno dei soci o la messa in liquidazione dell'impresa.

Si tratta di valutare il pro e il contro: questione di prestigio e insieme questione di convenienza.

Tornando al caso in esame, con riguardo alla disciplina fiscale, la norma fondamentale - ha spiegato il Supremo collegio - espressa nell'articolo 5 del Tuir, riguardante i "redditi prodotti in forma associata", stabilisce che soltanto i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice sono imputati a ciascun socio. La disposizione prevede anche la possibilità di imputarli al familiare, ma solo con riferimento ai redditi di impresa familiare, che è certamente cosa diversa dall'associazione in partecipazione.

Quindi, gli utili di impresa dovevano essere dichiarati integralmente dall'associante e a questi esclusivamente imputati, in quanto la forma della dichiarazione disciplinata dall'articolo 6 del Dpr 600/1973, poteva essere utilizzata solo dalle società semplice, in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate. E quest'ultima "equiparazione" non può essere estesa all'associazione in partecipazione, non essendoci indicazioni di ciò nell'articolo 5 del Tuir.

In altre parole, *"l'associazione in partecipazione non è assimilabile ad una società e la mancata previsione da parte della disciplina fiscale ha l'univoco significato di una esclusione"*. Gli utili (prodotti e accertati), dunque, dell'attività commerciale svolta dagli associati (nel caso di specie dal fratello e dai figli del titolare della ditta) nel contesto di un rapporto di associazione in partecipazione andavano imputati all'associante, ed esposti nella dichiarazione del medesimo, non applicandosi i principi di imputazione del reddito che sono propri delle società di persone. Il reddito

doveva dunque essere imputato alla ditta individuale tenuta al pagamento della maggiore imposta accertata.

Il reddito conseguito dall'associato è da ricondurre alla categoria dei redditi di capitale - laddove l'apporto sia costituito da danaro - ovvero a quella da lavoro autonomo qualora invece l'apporto sia costituito dal solo lavoro.

Con la risoluzione 192/2008, l'agenzia delle Entrate, nel fornire chiarimenti in ordine alla disciplina fiscale conseguente alla realizzazione di un contratto di associazione in partecipazione, ha precisato che la corretta tassazione implica la preventiva valutazione della natura dell'apporto dell'associato, perché da essa discende la individuazione del differente regime delle componenti positive di reddito.

Nel caso in questione, il fatto che i contraenti abbiano assunto obblighi di collaborazione nello svolgimento dell'attività di caseificio, configura un contratto di associazione in partecipazione in cui l'apporto è costituito da solo lavoro, prestazioni di opera e servizi, senza capitale. Perciò le remunerazioni corrisposte, in forma di partecipazione agli utili, sono deducibili (ai sensi dell'articolo 95, comma 6, del Tuir) dal reddito prodotto dalla ditta associante in base al criterio di competenza e indipendentemente dall'imputazione a conto economico.

Da ultimo, circa il trattamento ai fini Iva, con la stessa risoluzione sopra richiamata, è stato precisato che tali tipologie di rapporti rientrano in una previsione specifica (articolo 5 del Dpr 633/1972) al fine di escludere dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. In caso contrario, laddove la prestazione lavorativa venga resa da soggetto che svolge un'altra attività di lavoro autonomo, l'imposta risulta certamente applicabile.

di

Gabriella Petrone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/laffare-si-divide-conto-del-fisco-no>