

Roma, 16 maggio 2005

OGGETTO: Istanza di interpello – XZ srl. *Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale- Articolo 109, comma 2, lettera b), del Dpr n. 917 /1986 e articolo 2 del Dpr n. 633 del 1972 .*

Quesito

La società XZ Srl svolge attività di commercio al minuto di articoli di abbigliamento in parte con conduzione diretta ed in parte tramite la stipula di contratti di associazione in partecipazione con *partners leaders* nel settore della moda.

L'attività risulta finalizzata alla distribuzione di “*capi firmati*” all'interno di “..... *Outlet Centre*”, nei quali la società dispone di spazi commerciali in forza di contratti di affitto di rami d'azienda con le società proprietarie dei centri commerciali. Tali spazi “*monomarca*” vengono destinati alla vendita di articoli di abbigliamento forniti da aziende manifatturiere, con le quali la società istante stipula contratti di associazione in partecipazione che prevedono, per l'associato, l'obbligo di fornire a prezzi particolarmente vantaggiosi un determinato quantitativo di capi di abbigliamento ed accessori da commercializzare.

Per una compiuta esposizione della problematica, la società istante ha allegato all'istanza un contratto “*tipo*” stipulato con il *partner* KR S.p.A. per l'attività di commercio al dettaglio ubicata nella struttura commerciale denominata “FK” sita in località

Dall'esame di tale contratto si evince che i beni vengono acquistati, in linea generale, dall'associante al prezzo di costo o al 30 per cento del normale prezzo di vendita degli stessi beni.

A fronte di tale apporto reso dall'associato e consistente nell'impegno a cedere capi di abbigliamento a prezzi particolarmente favorevoli, l'associante attribuisce all'associato una partecipazione, in misura pari al 50 per cento, agli utili ed alle perdite prodotte nell'attività di commercio al dettaglio degli stessi beni posta in essere in un punto vendita ubicato nella struttura commerciale dell'Outlet Centre.

Ciò premesso, la società istante chiede quale sia il trattamento fiscale applicabile, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini dell'Iva, ai contratti di associazione in partecipazione che la stessa ha stipulato.

La società istante chiede, inoltre, quali obblighi devono essere adempiuti e quali siano le corrette modalità di registrazione del contratto di associazione in partecipazione descritto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Ad avviso della società istante, i contratti descritti nell'istanza di interpello sono inquadrabili nella categoria dei contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale.

Premessa tale qualificazione, la società istante esprime, quindi il parere che con riferimento alla problematica prospettata nell'istanza di interpello possa risultare applicabile il seguente trattamento fiscale:

- ineducibilità per l'associante, ai fini dell'Ires, degli utili spettanti all'associato a partire dal 1° gennaio 2004; l'articolo 109, comma 9, lettera b) del Tuir stabilisce, infatti, l'ineducibilità delle remunerazioni dovute *“relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'articolo 2554 del codice civile allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi”*;

- ineducibilità per l'associante, ai fini dell'Irap, del compenso spettante all'associato. Tale compenso può essere infatti, assimilato ad un onere finanziario ineducibile ai fini della predetta imposta; anche in capo all'associato, fa presente l'istante, a seguito delle modifiche recate al Tuir dal

citato D. Lgs. n. 344 del 2003, il trattamento fiscale applicabile agli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale è assimilato al trattamento previsto per i dividendi.

- assoggettamento a tassazione, ai fini dell'Iva, degli utili spettanti annualmente in base al contratto, con emissione di fattura da parte dell'associato;

Parere della Direzione

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 (cfr. 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. Tale apporto può avere ad oggetto tanto dei beni mobili, sia materiali che immateriali, quanto dei beni immobili.

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 dei proventi corrisposti in dipendenza del contratto stipulato.

Con la riforma del sistema fiscale italiano, infatti, il legislatore ha modificato il trattamento fiscale riservato ai 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, infatti, l'indeducibilità, in capo all'associante, di ogni tipo di remunerazione dovuta all'associato in relazione a contratti di associazione in partecipazione in cui l'apporto reso dall'associato sia diverso da quello di opere e servizi. 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.

La disciplina fiscale applicabile agli utili distribuiti in relazione a tali contratti nelle ipotesi in cui l'associato si impegni ad effettuare, in tutto o in parte, un apporto di tipo patrimoniale, è stata, pertanto radicalmente modificata dalla riforma del sistema di imposizione sui redditi stabilendo in relazione a tali contratti l'applicazione del medesimo regime fiscale previsto per la tassazione degli utili derivanti dalla partecipazione in società.

Con riferimento a tali tipologie contrattuali viene conferita dal legislatore tributario una rilevanza preminente alla circostanza che, a fronte di un apporto di capitale venga attribuito all'associato il diritto alla partecipazioni agli utili (ed alle eventuali perdite). La disciplina fiscale applicabile è, infatti, analoga a quella prevista per le diverse ipotesi di strumenti partecipativi della società ancorché tramite i contratti di associazione in partecipazione non venga comunque conferito all'associato un diritto di partecipazione al capitale della società associante.

Tale inquadramento fiscale appare inoltre confermato dalle modifiche apportate dal D. Lgs. 344 del 2003 all'articolo 9 del Tuir in materia di determinazione dei redditi e delle perdite; il comma 2 di tale disposizione equipara, infatti, ai fini valutativi gli "apporti" ai conferimenti in società ed enti individuando per entrambe tali fattispecie il corrispettivo conseguito nel valore normale dei beni o dei crediti conferiti.

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 del contratto allegato all'istanza di interpello, appare evidente che l'obbligo assunto dall'associato consiste nel fornire all'associante beni ad un prezzo particolarmente favorevole.

Si tratta, pertanto di una fattispecie contrattuale complessa, nella quale a fronte dell'apporto di beni effettuato dall'associato, l'associante provvede al pagamento di un prezzo generalmente stabilito in misura pari al prezzo di costo degli stessi beni o al 30 per cento del normale prezzo di cessione ed inoltre

attribuisce all'associato un diritto di partecipazione agli utili ed alle perdite prodotti nell'esercizio dell'attività di vendita al dettaglio degli stessi beni.

Le clausole contenute nel contratto di associazione in partecipazione allegato all'istanza, sulla base delle quali l'associato si impegna a cedere i propri beni all'associante, senza obbligo di restituzione possono, quindi, fondatamente far ritenere che il tipo di apporto dovuto dall'associato (fornitura di determinati quantitativi di merce a prezzi particolarmente vantaggiosi rispetto al prezzo di listino) non si possa configurare né come apporto di solo lavoro né come apporto di opere e servizi. La cessione dei beni all'associante concretizza, invece, un apporto di capitale in natura la cui remunerazione, al pari di quelle dovute in relazione alle partecipazioni societarie, non potrà essere dedotta 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 riguardo occorre, inoltre, precisare che l'apporto di beni che comporta il trasferimento della proprietà degli stessi beni è un'operazione fiscalmente rilevante, al pari di una cessione a titolo oneroso ai sensi del comma 5 dell'articolo 9 del Tuir.

Per la valutazione del valore dell'apporto reso dall'associato, trova, quindi, applicazione il criterio sopra ricordato dettato dall'articolo 9 del testo unico, come modificato dal D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 secondo cui *“in caso si conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti”*. Per espressa previsione normativa, pertanto, il corrispettivo conseguito dall'associato deve essere individuato nel valore normale dei beni apportati. Tenuto conto che l'apporto riguarda beni-merce, oggetto dell'attività esercitata dall'impresa associata, il valore normale degli stessi beni, determinato secondo i criteri stabiliti dall'articolo 9 e comprensivo della quota di prezzo corrisposta dalla società associante, costituisce quindi ricavo rilevante ai fini della determinazione del reddito imponibile della società associata.

Tale valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir potrà inoltre essere portato in deduzione nella determinazione del reddito della società associante.

Ad analoghe conclusioni deve giungersi, a parere della scrivente, anche ai fini del trattamento fiscale applicabile agli utili corrisposti per la determinazione del valore della produzione rilevante ai fini dell'Irap. Alla luce delle modifiche introdotte alla disciplina fiscale dei contratti di associazione in partecipazione, gli utili corrisposti in relazione a contratti di associazione in partecipazione con apporto diverso da quello di sole opere e servizi non possono, infatti configurarsi quali costi di esercizio rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione netta. Tali compensi corrisposti all'associato non possono, quindi, essere dedotti nella determinazione della base imponibile secondo le disposizioni dettate dall'articolo 5 del D. Lgs. N. 446 del 1997.

Diversamente assume rilevanza anche ai fini della determinazione del valore della produzione, il valore normale dei beni acquistati dalla società associante; tale valore, determinato secondo i criteri dianzi esposti, concorrerà alla formazione del valore della produzione netta della società associata mentre potrà essere portato in deduzione nella determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione ai fini dell'Irap in capo all'associante.

Per quanto concerne, inoltre, la disciplina fiscale applicabile ai fini dell'Iva, ai contratti di associazione in partecipazione si ricorda che tale fattispecie contrattuale risulta espressamente disciplinata nell'articolo 5 del decreto n. 633 del 1972 solo con riferimento ai contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro. In applicazione di tale disposizioni le prestazioni di lavoro rese dagli associati non realizzano il presupposto soggettivo di applicazione del tributo se sono rese da soggetti che non esercitano in via abituale altre attività di lavoro autonomo.

Con riferimento ai contratti di associazione in partecipazione con apporto diverso dalla prestazione di lavoro, occorre, invece, al fine di stabilire

l'assoggettamento ad imposta della relativa operazione, verificare se ricorrono congiuntamente i presupposti di applicazione del tributo.

L'articolo 1 del Dpr n. 633 del 1972 stabilisce, infatti, che sono assoggettati ad imposta "*...le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni...*".

Tralasciando l'esame dei presupposti soggettivi e territoriali, la cui sussistenza sembra verificata con riferimento alla fattispecie in esame, appare utile fornire alcune precisazioni in merito alla sussistenza del presupposto oggettivo di applicazione del tributo.

Occorre considerare, infatti, che con il contratto di associazione in partecipazione in esame, l'associato si obbliga ad effettuare nei confronti dell'associante degli apporti di beni ad un prezzo particolarmente favorevole.

In sostanza, in virtù dell'obbligo assunto dall'associato, vengono posti in essere una serie di atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà dei beni in esame a favore del soggetto associante.

L'obbligo scaturente dal contratto può, quindi essere individuato nell'apporto con cessione dei beni effettuato nei confronti dell'associante e pertanto tale operazione deve essere ricondotta a tassazione, ai fini dell'Iva, ai sensi dell'articolo 2 del DPR n. 633 del 1972.

La base imponibile di tale apporto, deve essere individuata analogamente a quanto disposto per le imposte dirette, nel valore normale degli stessi beni, mentre la successiva erogazione dell'utile all'associato, che costituisce una cessione di denaro, non assumerà rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a) del Dpr n. 633 del 1972.

Per quanto concerne, infine, gli obblighi di registrazione del contratto di associazione in partecipazione, si fa presente che l'articolo 2 della tariffa, parte I, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131, così come modificato dall'articolo 10 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, stabilisce l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (in luogo di quella proporzionale dell'1%

precedentemente prevista) per i contratti di associazione in partecipazione con apporto di beni diversi da immobili, imbarcazioni e natanti.

Conseguentemente il contratto di associazione in partecipazione in questione, rientrando tra i contratti di cui al numero 2 dell'articolo 2 della Tariffa parte I del DPR n. 131 del 1986, deve essere sottoposto a registrazione nei termini previsti dall'articolo 13 del medesimo DPR n. 131, vale a dire entro venti giorni dalla data dell'atto se formato in Italia, o entro sessanta giorni se formato all'estero.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.