

Roberta Braga

**IL CONTRATTO**

**DI ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE**

**Dalla costituzione al recesso**

* Normativa civilistica e fiscale
* Scritture contabili
* Casi pratici ed esempi



Sintesi

L’opera esamina, con un taglio pratico e funzionale, in tutte le loro sfaccettature, gli aspetti civilistici, fiscali e contabili del contratto di associazione in partecipazione e del recesso dell’associato dall’associazione in partecipazione, che ha subito dei cambiamenti di non poco conto nel corso degli ultimi anni in particolare grazie al Jobs act e alla riforma della tassazione dei redditi di capitale.

Trovano uno spazio adeguato le scritture contabili che devono redigere le imprese operanti, per obbligo o per opzione, in regime di contabilità ordinaria.

A corredo dell’opera, sono fornite alcune utili esemplificazioni e sono allegati pratici documenti compilabili e personalizzabili su misura in base alle esigenze concrete dei soggetti interessati.

***Roberta Braga***

Laurea in economia e commercio presso l'Università degli studi di Verona

Master in Business Administration presso la Pace University di New York City

Master in Diritto e Pratica Tributaria Internazionale a Verona

Iscrizione all'Ordine dei dottori commercialisti di Mantova

Iscrizione all'Albo dei consulenti tecnici del giudice presso il Tribunale di Mantova

Iscrizione nell'Elenco degli arbitratori, dei periti contrattuali, degli arbitri e dei conciliatori presso la Camera di Commercio di Mantova

Iscrizione nel Registro dei revisori contabili presso il Ministero della Giustizia

Varie pubblicazioni in materia fiscale e di diritto societario

**ISBN:** 9788891665171

Gennaio 2024

© Copyright 2024 Maggioli

****[www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com)

**Indice**

[1. La normativa civilistica 7](#_Toc156810884)

[1.1 Definizione 7](#_Toc156810885)

[1.2 Natura e caratteristiche del contratto 7](#_Toc156810886)

[1.3 Pluralità di associazioni 9](#_Toc156810887)

[1.4 Tipologie di parti contraenti 9](#_Toc156810888)

[1.5 Forma del contratto 10](#_Toc156810889)

[1.6 Categorie di apporto 10](#_Toc156810890)

[1.7 Patto di non concorrenza 11](#_Toc156810891)

[1.8 Responsabilità e poteri dei contraenti 12](#_Toc156810892)

[1.8.1 Obblighi e diritti dell’associante 12](#_Toc156810893)

[1.8.2. Obblighi e diritti dell’associato 12](#_Toc156810894)

[1.8.3 Obblighi e diritti dei soggetti terzi 13](#_Toc156810895)

[1.9 Rendiconto della gestione 14](#_Toc156810896)

[1.10 Partecipazione agli utili e/o alle perdite 15](#_Toc156810897)

[1.11 Partecipazione a uno o più affari 17](#_Toc156810898)

[1.12 Scioglimento del contratto 17](#_Toc156810899)

[1.12.1 Restituzione dell’apporto 18](#_Toc156810900)

[1.13 Confronto tra l’associato con apporto di lavoro e il lavoratore subordinato 19](#_Toc156810901)

[1.14 Confronto tra l’associato con apporto di capitale e il socio di società 20](#_Toc156810902)

[1.15 Confronto tra l’associazione in partecipazione e la cointeressenza agli utili 20](#_Toc156810903)

[2. La denuncia al Registro delle imprese presso la CCIAA 22](#_Toc156810904)

[3. L’iscrizione presso l’INPS 24](#_Toc156810905)

[3.1 Apporto di solo lavoro o misto 25](#_Toc156810906)

[3.2 Apporto di solo capitale 27](#_Toc156810907)

[4. L’iscrizione presso l’INAIL 28](#_Toc156810908)

[4.1 Apporto di solo lavoro o misto 29](#_Toc156810909)

[4.2 Apporto di solo capitale 30](#_Toc156810910)

[5. Gli adempimenti in materia di sicurezza sul lavoro 31](#_Toc156810911)

[6. La rappresentazione in bilancio degli utili e delle perdite 33](#_Toc156810912)

[6.1 Redazione del bilancio dell’associante 33](#_Toc156810913)

[6.2 Redazione del bilancio dell’associato 33](#_Toc156810914)

[7. La registrazione del contratto 34](#_Toc156810915)

[7.1 Apporto di solo lavoro 34](#_Toc156810916)

[7.2 Apporto di solo capitale o misto 34](#_Toc156810917)

[8. La rilevanza degli apporti ai fini IVA 37](#_Toc156810918)

[8.1 Apporto di solo lavoro 37](#_Toc156810919)

[8.2 Apporto di capitale o misto 38](#_Toc156810920)

[9. Il trattamento fiscale degli utili in caso di apporto di solo lavoro 39](#_Toc156810921)

[9.1 Imposte sui redditi 39](#_Toc156810922)

[9.1.1 Caso dell’associato imprenditore 40](#_Toc156810923)

[9.1.2 Caso dell’associato professionista 42](#_Toc156810924)

[9.1.3 Caso dell’associato persona fisica non imprenditore e non professionista 43](#_Toc156810925)

[9.2 Irap 46](#_Toc156810926)

[9.2.1 Caso dell’associato imprenditore 46](#_Toc156810927)

[9.2.2 Caso dell’associato professionista 47](#_Toc156810928)

[9.2.3 Caso dell’associato persona fisica non imprenditore e non professionista 48](#_Toc156810929)

[9.3 Iva 49](#_Toc156810930)

[10. Il trattamento fiscale degli utili in caso di apporto di solo capitale o misto 51](#_Toc156810931)

[10.1 Imposte sui redditi 51](#_Toc156810932)

[10.1.1 Caso dell’associato imprenditore residente 52](#_Toc156810933)

[10.1.2 Caso dell’associato persona fisica non imprenditore residente 52](#_Toc156810934)

[10.1.3 Caso dell’associato non residente 57](#_Toc156810935)

[10.2 Irap 57](#_Toc156810936)

[10.3 Iva 58](#_Toc156810937)

[11. La risoluzione del rapporto contrattuale 60](#_Toc156810938)

[11.1 Cause di risoluzione del contratto 60](#_Toc156810939)

[11.2 Effetti della risoluzione del contratto 61](#_Toc156810940)

[12. Le scritture contabili dell'associante e dell'associato 63](#_Toc156810941)

[12.1 Stipula del contratto di associazione in partecipazione 63](#_Toc156810942)

[13. Le esemplificazioni 70](#_Toc156810943)

[13.1 Associazione in partecipazione – Aspetti civilistici, contabili e fiscali 70](#_Toc156810944)

[14. Le regole civilistiche del recesso 73](#_Toc156810945)

[15. Le regole fiscali del recesso 75](#_Toc156810946)

[15.1 Il trattamento ai fini delle imposte sui redditi 75](#_Toc156810947)

[15.1.1La deducibilità del costo in capo all’associante 76](#_Toc156810948)

[15.1.2 L’imponibilità del reddito in capo all’associato 78](#_Toc156810949)

[15.2 Il trattamento IRAP 84](#_Toc156810950)

[15.2.1 La deducibilità del costo in capo all’associante 85](#_Toc156810951)

[15.2.2 L’imponibilità del reddito in capo all’associato 86](#_Toc156810952)

[15.3 Il trattamento ai fini IVA 87](#_Toc156810953)

[15.3.1 Il trattamento ai fini delle altre imposte indirette 89](#_Toc156810954)

[16. Le scritture contabili del recesso 92](#_Toc156810955)

[17. Le esemplificazioni - recesso 96](#_Toc156810956)

[17.1 Recesso dell’associato in partecipazione – Aspetti civilistici, contabili e fiscali 96](#_Toc156810957)

[18. Gli allegati 99](#_Toc156810958)

[IL CONTRATTO DI ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE 99](#_Toc156810959)

[IL CONTRATTO DI ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE PER IL COMPIMENTO DI UN DETERMINATO AFFARE 99](#_Toc156810960)

[LA LETTERA DI RECESSO DELL’ASSOCIATO CON APPORTO DI SOLO CAPITALE 99](#_Toc156810961)

[LA LETTERA DI RECESSO DELL’ASSOCIANTE CON APPORTO DI SOLO LAVORO 99](#_Toc156810962)

[RAPPORTO DI ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE CON APPORTO DI LAVORO E CAPITALE 99](#_Toc156810964)

1.  
La normativa civilistica

1.1 Definizione

Il contratto di associazione in partecipazione è un contratto tipico con cui **l’associante attribuisce all’associato** **una partecipazione agli utili** della sua impresa ovvero, in base alla volontà dei contraenti, di uno o più affari **a fronte di un apporto** (art. 2549 c.c.).

Ne deriva che gli elementi qualificanti del contratto sono quattro:

* La presenza di due categorie di soggetti (**associante** e **associato**);
* **La condivisione** da parte dell’associato del rischio di impresa, dal momento che, con l’apporto reso, **l’associato partecipa al rischio dell’attività di impresa** o dell’affare posto in essere dall’associante;
* **Il diritto dell’associato di controllare l’attività dell’impresa** o lo svolgimento dell’affare oggetto della partecipazione **secondo le modalità fissate nel contratto;**
* **Il carattere sinallagmatico** fra l’attribuzione da parte dell’associante di **una quota degli utili derivanti dalla gestione di una sua impresa** o di un singolo affare all’associato e l’apporto da quest’ultimo conferito.

Tramite tale contratto **non si costituisce un nuovo soggetto giuridico** né un centro autonomo di imputazione di interessi.

1.2 Natura e caratteristiche del contratto

L’associazione in partecipazione rappresenta **un contratto consensuale, bilaterale, aleatorio,** a titolo oneroso, **di scambio** e presenta **un fine di lucro.**

Il contratto è anche caratterizzato da **un’ampia autonomia contrattuale rimessa alle parti** e da una spiccata capacità di adeguamento **alle peculiari esigenze dell’imprenditore e dell’associato.**

Infatti, tale rapporto contrattuale può strutturarsi secondo differenti modalità in modo **da far incontrare le diverse esigenze di collaborazione** dell’associante e dell’associato.

L’associato prende parte all’associazione nella prospettiva di percepire **una quota degli utili conseguiti, ma non acquisisce il diritto a partecipare** al capitale dell’associante.

Per il contratto di associazione in partecipazione **non è prescritto un termine minimo di durata** per la sua validità e, quindi, è ammesso che tale contratto **sia stipulato a tempo determinato** od indeterminato.

È assente il vincolo di subordinazione.

In base al principio della buona fede, il contratto **non è utilizzabile fraudolentemente per mascherare** rapporti reali di natura differente **al fine di evitare gli oneri fiscali e previdenziali** o le responsabilità giuridiche (ad esempio, **nel caso del socio occulto**).

**Tabella. Le qualità essenziali del contratto di associazione in partecipazione.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Caratteri qualificanti dell’associazione in partecipazione** | |
| **Consensuale** | Si perfeziona con il consenso delle parti |
| **Bilaterale** | Anche in presenza di più associati, si configurano più rapporti bilaterali autonomi e distinti |
| Aleatorio | Il corrispettivo dell’apporto dipende dal conseguimento di utili dall’impresa o dall’esito dell’affare |
| A prestazioni corrispettive e, quindi, **di scambio** | Esiste un rapporto tra l’apporto dell’associato e l’attribuzione di una partecipazione agli utili |
| A tempo determinato o **indeterminato** | La durata del contratto può essere prefissata o indeterminata |
| Attribuisce **libertà ed autonomia pattizia** alle parti contraenti | Le parti sono libere di adattare il contenuto alle specifiche esigenze dell’imprenditore associante e dell’associato |

1.3 Pluralità di associazioni

In linea generale, salvo patto contrario, non è consentito né **all’associato né all’associante** **assegnare partecipazioni alla stessa impresa** o allo stesso affare ad altre persone **senza il consenso** **degli associati precedenti** vale a dire degli associati **aventi già in corso** un contratto di associazione in partecipazione nei confronti dell’impresa, che vantano un diritto di veto (art. 2550 c.c.).

In merito, è opportuno che nel contratto originario siano formulate **le modalità di esercizio del consenso** e, soprattutto, il termine entro cui va espresso.

Se non diversamente stabilito, il consenso deve essere **unanime.**

Rimane comunque salva la facoltà dell’associante di **sottoscrivere più associazioni contemporaneamente** e, dunque, nella stessa data.

Se il contratto di associazione in partecipazione è stipulato senza il preventivo assenso delle parti, non è nullo, ma gli associati preesistenti hanno **la facoltà di chiedere la risoluzione del contratto** ed eventualmente il risarcimento del danno subito.

1.4 Tipologie di parti contraenti

L’associante è un soggetto, persona fisica o giuridica, che esercita **un’attività di impresa in forma individuale o collettiva.**

Viceversa, l’associato, **persona fisica o giuridica o altro ente**, può identificarsi con un soggetto imprenditore o non imprenditore (ad esempio, privato, professionista, ente commerciale o non commerciale).

Gli associati possono essere **anche** **più di uno.**

**Ex art. 1 della L. n. 92/2012,** in una stessa attività, non possono coesistere **più di tre associati** in partecipazione **con apporto di lavoro, a prescindere dal numero degli associanti,** tranne nel caso degli associati coniugi dell’associante **o legali allo stesso da rapporto di parentela entro il terzo grado** o di affinità entro il secondo grado.

Il mancato rispetto di tali limiti implica **il riconoscimento dell’esistenza di un rapporto di lavoro subordinato** a tempo indeterminato per tutti gli associati in partecipazione.

Va ricordato che il limite numerico relativo agli associati in partecipazione con apporto lavorativo **non si rende applicabile ai contratti sottoposti a certificazione prima del 18/7/2012.**

**Tabella. La qualificazione giuridica delle parti del contratto di associazione in partecipazione.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Natura dell’associante** | **Natura dell’associato** |
| * Persona fisica o **giuridica** * Imprenditore | * **Persona fisica** o giuridica * **Imprenditore** o non imprenditore (professionista o soggetto senza partita IVA) |

1.5 Forma del contratto

Il contratto di associazione in partecipazione non richiede forme particolari.

Ai fini probatori, si consiglia la stipula di un atto scritto **in forma di** **scrittura privata registrata o autenticata** ovvero di atto pubblico.

Si osserva che, **per assolvere determinati adempimenti** (ad esempio, ai fini fiscali), **è necessaria la forma scritta.**

È opportuno, inoltre, **richiedere la certificazione** del contratto di associazione in partecipazione **con apporto di lavoro secondo le modalità di cui agli artt. 75 e seguenti del D.Lgs. n. 276/2003,** ricordando chela certificazione costituisce **una procedura a carattere volontario,** attivabile ad **istanza di entrambe le parti**.

1.6 Categorie di apporto

La natura dell’apporto effettuato è rimessa **alla volontà delle parti contraenti** (associante e associato).

L’apporto dell’associato può consistere in beni in denaro o in natura (in proprietà o anche solo in godimento) e/o **in servizi.**

I servizi conferiti possono consistere in **prestazioni di opera non subordinata** o in **garanzie reali, immobiliari o mobiliari,** ovvero di natura personale (ad esempio, fideiussione).

**Con riferimento agli elementi che caratterizzano l’apporto** nell’ambito di un contratto di associazione in partecipazione, **la Corte di Cassazione, sentenza n. 5353/1987,** ha affermato che lo stesso **può essere di qualsiasi natura purché presenti carattere strumentale** per l’esercizio dell’impresa o per lo svolgimento dell’affare.

Pertanto, **l’apporto può riguardare qualunque entità, patrimoniale o personale,** purché sia suscettibile di valutazione economica, **sia strumentale all’esercizio dell’impresa** o allo svolgimento dell’affare e, da ultimo, **sia determinato nel contratto o comunque determinabile** a seguito dei criteri fissati dalle parti.

Se l’apporto consiste in lavoro e capitale, **l’associazione è denominata anche mista.**

Si osserva che l’associazione in partecipazione con apporto di capitali rappresenta **una forma di finanziamento d’impresa diversa dalle tradizionali**, considerato che consente all’imprenditore di raccogliere capitali **senza ricorrere al prestito bancario** o all’aumento di capitale sociale.

Ai sensi della **Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 192/E/2008**, l’associazione in partecipazione con apporto di opere e servizi, in cui l’associato eroga **capitali a fondo perduto** e che in nessun caso possono essere oggetto di restituzione, **non può essere considerata mista.**

Nel silenzio del legislatore, **sono rimessi alla discrezionalità dei contraenti** anche i tempi e le modalità di esecuzione dell’apporto, dal momento che l’associato è tenuto a adempiere al proprio obbligo **nel rispetto delle pattuizioni contrattuali.**

**Tabella. La classificazione per natura dell’apporto dell’associato.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Beni in natura** | **Lavoro, opere e servizi** | **Opere e servizi** |
| * Denaro * **Beni in natura** (mobili o immobili) a titolo di proprietà o godimento * **Crediti commerciali** o finanziari * Fornitura di determinati quantitativi di merci **a prezzi particolarmente favorevoli** rispetto al prezzo di listino | * Prestazioni di **attività lavorativa non subordinata** | * Prestazione di garanzie reali o **personali** |

1.7 Patto di non concorrenza

Le parti del contratto possono prevedere **il patto di non concorrenza,** che non deve precludere in assoluto a una partela possibilità di impiegare **la propria capacità professionale** nel settore economico di riferimento.

Tale patto **va provato per iscritto,** circoscritto ad una determinata zona e **ad una determinata attività**, e non può estendersi oltre i cinque anni (art. 2596 c.c.).

Qualora non sia specificata la durata del patto, si ritiene che sia ancorata **a** quella del **rapporto di associazione in partecipazione (Tribunale di Milano, sentenza del 23/5/2014).**

1.8 Responsabilità e poteri dei contraenti

Occorre distinguere **i diritti e gli obblighi che nascono in capo all’associante** rispetto a quelli che sorgono in capo all’associato e, da ultimo, quelli che vengono ad esistenza in capo ai terzi.

## 1.8.1 Obblighi e diritti dell’associante

Ai sensi dell’art. 2552 c.c., spetta all’associante gestire l’impresa o l’affare in relazione a cui è stata costituita **l’associazione in partecipazione.**

L’associante non deve richiedere pareri all’associato nemmeno con riferimento **alle operazioni di amministrazione straordinaria.**

Tuttavia, l’associante è tenuto a chiedere all’associato **il consenso alla stipula di altri contratti** di associazione in partecipazione per la stessa impresa o **lo stesso affare.**

**Le parti contraenti possono concordare** che all’associato spettino, oltre a poteri di cogestione, **anche poteri di controllo sull’impresa** o sullo svolgimento dell’affare.

Se ne deduce che, **derogando alle regole generali,** è possibile pattuire chele parti possano fissare **criteri differenti da adottare nello svolgimento dell’attività gestionale** (ad esempio, è consentito sancire che l’associato abbia il diritto di esprimere il proprio parere in merito a determinate scelte o che **l’associato abbia il potere di agire anche nei confronti dei terzi a nome dell’associante** sulla base di un mandato con rappresentanza).

L’associante **deve predisporre per l’associato il rendiconto una tantum dell’affare compiuto** ovvero, in alternativa, quello annuale della gestione, qualora la gestione **si protragga per più anni.**

**L’associante è tenuto a restituire,** al termine del contratto, **all’associato** il valore dell’apporto ricevuto.

Infine, **l’associante ha il dovere generale di eseguire** il contratto secondo il principio della buona fede.

## 1.8.2. Obblighi e diritti dell’associato

L’associato **non ha poteri autonomi** nella gestione dell’impresa o dell’affare e **non ha il diritto di porre il veto** alle iniziative dell’associante.

All’associato compete il diritto di acquisire dall’associante **il rendiconto periodico dell’affare compiuto** ovvero quello annuale della gestione, **qualora la gestione duri più anni** (art. 2552, comma 3, c.c.).

Si precisa che il contratto può prescrivere **la tipologia di controllo** che l’associato può esercitare nei confronti dell’associante e, dunque, **se all’associato spetta o meno il potere di controllo** e, in caso affermativo, con quali modalità va esercitato tale potere (art. 2552, comma 2, c.c.).

All’associato è attribuito ex lege il diritto di partecipare **agli utili dell’impresa dell’associante,** tenendo presente che il diritto agli utili **si prescrive in dieci anni.**

Si ricorda che, in deroga alle regole generali, è possibile pattuire che le parti possano fissare **criteri differenti da adottare nello svolgimento dell’attività gestionale** (ad esempio, è possibile concordare il diritto dell’associato di esprimere il proprio consenso a determinate decisioni gestionali ovvero che **l’associato abbia il potere di gestione congiunta con l’associante** relativamente alle operazioni di ordinaria amministrazione).

Spetta all’associato **il diritto di ottenere, al termine del contratto,** dall’associanteil rimborso **dell’apporto effettuato.**

**Anche per l’associato** vale il dovere generale di eseguire il contratto **secondo buona fede.**

**Tabella. Le clausole contrattuali sui diritti dell’associato e sui doveri dell’associante da inserire nel contratto di associazione in partecipazione.**

|  |
| --- |
| **Esemplificazioni concrete** |
| 1. L’associato **ha il diritto di ottenere il rendiconto della gestione** con periodicità trimestrale o semestrale (in presenza di attività **che si protrae per più anni);** 2. **L’associato ha il diritto di prendere visione** dei documenti relativi all’amministrazione svolta dall’associante; 3. L’associante **ha l’obbligo di dare notizia** all’associato in merito allo svolgimento della gestione **o al compimento dell’affare;** 4. All’associato è riconosciuto il diritto di partecipare **agli utili generati dell’impresa dell’associante;** 5. Alla fine del contratto, **l’associato ha il diritto di ricevere il rimborso** dell’apporto effettuato. |

## 1.8.3 Obblighi e diritti dei soggetti terzi

I soggetti terzi acquistano i diritti ed assumono gli obblighi **solamente nei confronti dell’associante** (art. 2551 c.c.).

1.9 Rendiconto della gestione

Il rendiconto dell’affare compiuto ovvero quello annuale della gestione, se l’attività dura più anni, è composto **da un prospetto distinto** ogni volta che l’attività oggetto dell’associazione **concerne singoli affari.**

Si osserva che, **prima di presentare il rendiconto all’associato,** è consigliabile che l’associante sottoponga all’associato il conto economico da cui scaturisce il risultato economico della gestione o **del singolo affare compiuto.**

È opportuno articolare il rendiconto gestionale o del singolo affare compiuto **in tre parti fondamentali:**

* **Parte introduttiva** in cui si dichiara che l’associante ha redatto il rendiconto che è stato approvato dall’associato per permettere la quantificazione dell’utile spettante all’associato **in conformità ai patti contrattuali;**
* **Parte centrale** contenente il conto economicocompilato **secondo le indicazioni di cui all’art. 2425 bis c.c.** dall’associante che opera in regime di contabilità ordinaria ovvero **in un conto economico in versione semplificata** con evidenza in due colonne separate dei componenti negativi e positivi di reddito nel caso **dell’associante impresa minore operante in regime di cassa ex art. 66 del T.U.I.R.,** al fine di dare evidenza **dell’utile o della perdita di esercizio;**
* **Parte conclusiva** in cui, in caso di utile, si riporta la quota da corrispondere all’associato al netto degli eventuali acconti già erogati nell’anno di riferimento e **il termine di pagamento**, mentre in caso di perdita, si illustra la misura **in cui l’associato partecipa alla perdita.**

Il rendiconto **va datato e firmato** da entrambi i contraenti e **le** **modalità e i termini della sua presentazione** sono fissati dalle parti stesse.

In particolare, l’associante **non è tenuto ad inviare una comunicazione formale del rendiconto** presso il domicilio dell’associato, ma è sufficiente chelo metta a disposizione dell’associato **presso la sede dell’impresa** ovvero presso lo studio di un professionista designato **ex Corte di cassazione, sentenza n. 8027/2000.**

**Tabella. Facsimile di rendiconto periodico della gestione sottoscritto da ambedue i contraenti.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ***Parte introduttiva*** | **Rendiconto dell’anno …** | Il presente rendiconto relativo all’esercizio ……, redatto dal sig./ dalla ditta ……… in qualità di associante ……. viene approvato dal sig./dalla ditta ………. in qualità di associato per permettere la quantificazione dell’utile attribuita all’associato nella misura del …. % così come stabilito nel contratto stipulato tra le parti in data ……….. |
| ***Parte centrale*** | **Conto economico dell’esercizio …...** | Al fine di determinare l’utile o la perdita dell’esercizio .… , si riporta di seguito il conto economico redatto secondo la struttura prevista dall’art. 2425 bis c.c. (associante operante in contabilità ordinaria) ovvero in forma semplificata (associante impresa minore ex art. 66 del T.U.I.R.). |
| ***Parte conclusiva*** | **Quota da corrispondere all’associato** | Sulla base dell’utile d’esercizio, all’associato va corrisposta, entro giorni …. dalla data di sottoscrizione del rendiconto, tramite bonifico bancario, la somma di euro …..., al netto degli acconti già erogati nell’anno pari a euro ……  (***In alternativa:***  All’associato non viene erogata alcuna somma, dal momento che l’esercizio si chiude con una perdita). |

1.10 Partecipazione agli utili e/o alle perdite

Secondo la prassi più frequente, l’associato partecipa agli utili conseguiti dall’associante **secondo una determinata percentuale,** che può essere fissa o variabile (crescente o decrescente) **a seconda dell'ammontare degli utili.**

Se le clausole contrattuali non dispongono diversamente, la partecipazione agli utili spettante **al**[**prestatore di lavoro**](https://www.brocardi.it/dizionario/3071.html) è determinata in base **agli**[**utili netti**](https://www.brocardi.it/dizionario/3080.html)**dell'impresa** e, per le imprese soggette alla pubblicazione del [bilancio](https://www.brocardi.it/dizionario/2927.html), in base **agli utili netti risultanti dal bilancio regolarmente approvato e pubblicato.**

In caso di utili generati dall’impresa dell’associante, la somma dovuta all’associato viene conteggiata contabilmente in base **al risultato netto proveniente dal rendiconto della gestione e**, pertanto, dal Conto economico civilistico.

Il diritto agli utili spettanti all’associato ha carattere periodico e **sorge indipendentemente dalla presentazione del rendiconto** (Tribunale di Roma, sentenza del 30/1/2017).

Inserendo un’apposita clausola contrattuale**,** è consentito **il pagamento di acconti all’associato con periodicità**, ad esempio, mensileo **trimestrale** o semestrale, **salvo eventuali conguagli alla presentazione del rendiconto.**

Sono anche possibili clausole che prevedono una partecipazione agli utili in misura percentuale **ma con un tetto massimo** ovvero in misura fissa **e/o in percentuale** del valore dell'apporto.

Tra le clausole contrattuali più usate figura l’attribuzione all’associato di **una quota di partecipazione commisurata ai ricavi** (fatturato) anzi che agli utili.

Tale clausola consente, da un lato, di determinare la quota di partecipazione dell’associato **secondo un dato oggettivo (i ricavi)** e, dall’altro, di evitare di conteggiare l'utile derivante dal Conto economico che è influenzato da alcune poste di natura soggettiva e che, dunque, **possono essere oggetto di contestazioni** quali le rimanenze, le svalutazioni dei crediti, **gli accantonamenti ai fondi spese e rischi vari e gli ammortamenti.**

In merito alla possibilità di quantificare la partecipazione dell’associato in base ai ricavi anzi che agli utili, la posizione della giurisprudenza di legittimità **non è univoca.**

**Tabella. Le clausole contrattuali sulla determinazione degli utili dell’associato nel contratto di associazione in partecipazione.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Contenuto della pattuizione** | **Ammissibilità** |
| **Acconti sugli utili** | Sì, salvo eventuali conguagli alla presentazione del rendiconto. |
| **Correlazione della partecipazione agli utili conseguiti** | Sì, secondo **tre modalità alternative:**   * o mediante l’imputazione dell’utile in misura percentuale; * o mediante il prelievo dagli utili di **una somma fissa** e l’imputazione dell’utile residuo in proporzioni predeterminate; * o mediante l’imputazione dell’utile **fino a un certo limite.** |
| **Correlazione della partecipazione al fatturato conseguito** | Sì, secondo una parte della giurisprudenza **(Corte di cassazione, sentenza n. 2884/2012).** |

Salvo patto contrario espresso, l’associato partecipa alle perdite **nella stessa misura** in cui partecipa agli utili.

È attribuita alle parti **la facoltà di quantificare la partecipazione alle perdite** in misura diversa rispetto alla partecipazione agli utili **o anche di escluderla del tutto** come ha confermato la Corte di cassazione, sentenza n. 2884/2012.

Tuttavia, le perdite imputate all’associato **non possono superare il valore del suo apporto** (art. 2553 c.c. e Corte di cassazione, sentenza n. 503/1996).

Tuttavia, **l'autonomia delle parti nel determinare la partecipazione dell'associato agli utili** va conciliata con la necessità della coesistenza, comunque, **di tutti gli elementi essenziali del contratto.**

**Tabella. Le clausole contrattuali sulla partecipazione alle perdite dell’associato da inserire nel contratto di associazione in partecipazione.**

|  |
| --- |
| **Esemplificazioni concrete** |
| 1. L’associato partecipa agli utili **che risultano dal rendiconto della gestione nella stessa proporzione** (ad esempio, il 25%) in cui prende parte alle eventuali perdite. 2. Le perdite eventualmente conseguite **sono a carico esclusivamente dell’associante.** 3. L’associato partecipa agli utili che risultano dal rendiconto della gestione nella misura del … %, mentre **partecipa al ripianamento delle eventuali perdite nella misura del … % sino a concorrenza del capitale dallo stesso apportato.** |

1.11 Partecipazione a uno o più affari

Quando l’associato partecipa a uno o più affari dell’associante, occorre tenere presente la circostanza che **tale tipo di partecipazione ha una durata generalmente breve.**

Il risultato dell’affare può essere quantificato secondo due metodi alternativi:

* in via contabile come nel caso della **partecipazione dell’associato agli utili o alle perdite;**
* **in via extracontabile** e, dunque, al di fuori della contabilità generale.

Se si utilizza il **metodo extracontabile**, proceduralmente, va predisposto un prospetto denominato **“Merci in partecipazioni”** nel quale figurano i soli costi e i soli ricavi relativi all’affare o **agli affari conclusi in partecipazione.**

**Qualora sia stato espressamente pattuito** **tra le parti,** è consentito inserire tra i costi anche **una quota delle spese generali** dell’impresa per il principio dell’inerenza, dal momento che **si utilizza la struttura organizzativa dell’impresa dell’associante** per concludere gli affari oggetto dell’associazione in partecipazione.

A questo punto si quantificano **l’utile o la perdita relativi all’affare** o agli affari in partecipazione, che occorre suddividere tra le parti **secondo i criteri previsti nel contratto.**

1.12 Scioglimento del contratto

Innanzitutto, si fa presente che esiste la possibilità **per ciascuna parte contraente** di   
esercitare il diritto di recesso e di scegliere le modalità di scioglimento del rapporto contrattuale che ritiene più congeniale.

Il contratto di associazione in partecipazione si scioglie **in automatico** per le seguenti cause:

* **decorso del termine fissato,** qualora sia stipulato a tempo determinato;
* recesso di una delle due parti;
* **inadempimento contrattuale di una delle parti;**
* **gravi perdite;**
* giusta causa, se è previsto nel contratto;
* **fallimento dell’associante.**

Il contratto può cessare anche con il consenso di entrambe le parti **(c.d. risoluzione consensuale)** o in caso di **fallimento dell’associato.**

Si osserva che, nell’ipotesi **del recesso dell’associato nelle associazioni in partecipazione con apporto lavorativo prima della scadenza contrattuale**, è obbligatoria la procedura di convalida prevista **per le dimissioni del lavoratore dipendente** (art. 7, comma 5, lettera d), del D.L. n. 76/2013, convertito con la L. n. 99/2013).

## 1.12.1 Restituzione dell’apporto

In assenza di disposizioni normative, si reputa che, **alla fine del contratto,** l’associante debba restituire all’associato il valore dell’apporto ricevuto **diminuito delle eventuali perdite** e/o aumentato degli utili maturati **fino a quel momento.**

**L'obbligo di restituire l'apporto** è condizionato solo alla verifica dell'esito positivo dell'affare ovvero **alla prova della conclusione dell'affare** e non all'approvazione del rendiconto da parte dell'associato o alla presentazione del rendiconto da parte dell’associante **(Corte di cassazione, sentenza n. 12816/2016).**

Il rimborso dell’apporto **va** **effettuato al valore nominale originario.**

L’associato non ha diritto alla restituzione degli eventuali incrementi patrimoniali verificatisi successivamente all’apporto, anche se **è ammissibile una clausola contrattuale** che fissa una comproprietà tra associante e associato su tali incrementi.

In generale, **l’associato non ha il diritto di pretendere** la restituzione in natura dei beni apportati, **a meno che non sia prevista nel contratto.**

In caso di apporto d’opera, **non compete nulla all’associato a titolo di rimborso al termine del contratto,** qualora non sia stato originariamente pattuito il valore dell’apporto stesso **(Tribunale di Milano, sentenza del 31/12/1982).**

1.13 Confronto tra l’associato con apporto di lavoro e il lavoratore subordinato

**L’associato in partecipazione con apporto lavorativo** si distingue nettamente **dal lavoratore subordinato** la cui retribuzione è collegata agli utili dell’impresa sotto cinque aspetti:

1. Non è presente **un vincolo effettivo di subordinazione** rispetto ad un altro soggetto (associante);
2. **Non è tenuto ad osservare un orario di lavoro** ben determinato;
3. **Non percepisce una retribuzione in misura fissa;**
4. Partecipa al rischio di impresa;
5. Effettua un apporto di lavoro connotato da **competenze teoriche di grado elevato** acquisite tramite significativi percorsi formativi oppure da **capacità teorico-pratiche** acquisite tramite rilevanti esperienze **maturate nell’espletamento concreto di attività;**
6. **Ha diritto a ricevere la rendicontazione dell’attività svolta** da un altro soggetto (associante).

In ogni caso, la linea di demarcazione tra le due figure **non è sempre netta** come attestano numerose decisioni della giurisprudenza.

Compete al giudice **valutare approfonditamente di volta in volta,** in base al criterio della prevalenza, se, nel caso concreto, **prevalgono gli elementi tipici del contratto di lavoro dipendente** ovvero quelli dell’associazione in partecipazione con apporto di lavoro e **tale accertamento, se è adeguatamente e correttamente motivato,** non è censurabile in sede di legittimità (Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenza n. 24619/2011).

**Tabella. Le differenze fondamentali tra la figura dell’associato in partecipazione con apporto di lavoro e quella del lavoratore subordinato.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Elementi di confronto** | **Associato in partecipazione** | **Lavoratore dipendente** |
| **Vincolo reale di subordinazione al potere gerarchico, direttivo e disciplinare dell’associante/del datore di lavoro** | No | Sì |
| **Rispetto di un orario di lavoro ben definito** | No | Sì |
| **Misura fissa della retribuzione** | No | Sì |
| **Assunzione del rischio di impresa** | Sì | No |
| **Apporto di lavoro caratterizzato da competenze teoriche di grado elevato acquisite tramite significativi percorsi formativi ovvero da capacità teorico-pratiche acquisite tramite rilevanti esperienze maturate nell’esercizio concreto di attività** | Sì | No |
| **Diritto al rendiconto dell’attività svolta dall’associante/dal datore di lavoro** | Sì | No |

1.14 Confronto tra l’associato con apporto di capitale e il socio di società

**A differenza** **di quanto accade nella società,** nell’associazione in partecipazione esiste **un vincolo sinallagmatico fra l’attribuzione** da parte di un contraente (associante) di una quota degli utili derivanti dalla gestione di una sua impresa **o di un singolo affare** all’altro contraente (associato) e l’apporto da quest’ultimo conferito.

In aggiunta, l’associato di capitale **non esercita l’attività di impresa** né si assume i rischi e la responsabilità verso i terzi per le obbligazioni contratte, che rimangono **esclusivamente in capo all’associante.**

Al contrario, il socio di società **esercita direttamente l’attività di impresa** e si accolla i rischi e la responsabilità (**limitata o illimitata**, a seconda della forma giuridica societaria) verso i terzi **per i debiti contratti dalla società.**

1.15 Confronto tra l’associazione in partecipazione e la cointeressenza agli utili

Il contratto di cointeressenza agli utili di cui all’art. 2554 c.c. rappresenta **una figura giuridica molto simile al contratto di associazione in partecipazione** sotto il profilo dei diritti dell’associante e dell’associato, di diritti e obbligazioni di terzi, oltre che **della natura, della forma e dell’oggetto della prestazione contrattuale.**

Sono applicabili a tale contratto **gli artt. 2551 e 2552 c.c.** previsti in tema di associazione in partecipazione.

Si possono individuare due tipologie di cointeressenza:

* **la cointeressenza impropria,** che attribuisce al cointeressato, **a fronte di un apporto,** la partecipazione agli utili di un’impresa o di uno più affari, **ma non la partecipazione alle perdite;**
* **la cointeressenza propria**, che attribuisce al cointeressato **la partecipazione sia agli utili sia alle perdite dell’impresa dell’associante**, ma senza il corrispettivo di un determinato apporto.

Nella cointeressenza impropria **è assente l’aleatorietà,** che, invece, caratterizza la prestazione che spetta all’associato.

**L’aleatorietà è presente nella cointeressenza propria,** essendo richiesto al cointeressato un esborso **in caso di perdite.**

Mentre la cointeressenza impropria svolge **una funzione prevalente di finanziamento** dell’impresa per la presenza dell’apporto dell’associato, quella propria assolve **una funzione para - assicurativa e, dunque, di garanzia reciproca** tra gli imprenditori coinvolti nei confronti delle perdite che uno di essi può subire in misura superiore agli altri.

A differenza di quanto previsto **per il contratto di associazione in partecipazione,** nel caso di cointeressenza, **l’associante non deve ottenere il consenso dei cointeressati,** se intende attribuire partecipazioni per la stessa impresa anche ad altri soggetti, e, **nel caso della cointeressenza propria**, in presenza di perdite, le perdite attribuite all’associato possono **superare il valore del suo apporto.**

**Tabella. Le principali differenze tra il contratto di associazione in partecipazione e quello di cointeressenza agli utili.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Elementi di confronto** | **Associazione in partecipazione** | **Cointeressenza agli utili** |
| **Partecipazione alle perdite** | L’associato partecipa alle perdite **in misura non superiore all’apporto effettuato** | Il cointeressato prende parte alle perdite **senza limiti** e, quindi, in misura anche superiore all’apporto effettuato (cointeressenza propria) |
| **Pluralità di associati** | Per attribuire partecipazioni per la stessa impresa anche ad altri soggetti, **occorre il consenso degli associati precedenti** vale a dire degli associati aventi già in corso un contratto di associazione in partecipazione | Per attribuire partecipazioni per la stessa impresa anche ad altri soggetti, **non occorre il consenso degli associati precedenti** (cointeressenza propria o impropria) |

2.  
La denuncia al Registro delle imprese presso la CCIAA

L’associazione in partecipazione non ha un nome o una denominazione che la identifichi.

Inoltre, non è prescritta **alcuna forma di pubblicità camerale e**, quindi, spesso l’esistenza del contratto **non è conosciuta dai terzi.**

Tuttavia, l’associante in quanto imprenditore secondo il dettato dell’art. 2082 c.c. **è soggetto all’obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese tenuto dalla Camera di commercio territorialmente competente** in relazione all’attività di impresa svolta.

**Nel caso in cui l’associato sia un imprenditore**, che intende aprire un’unità locale, compete all’associante (imprenditore) presentare alla CCIAA territorialmente competente **la denuncia di apertura dell’unità locale** (UL) in quanto unico titolare delle autorizzazioni/licenze necessarie **allo svolgimento dell’attività.**

**Tale comunicazione di apertura dell'unità locale** da parte dell'associante è preliminare e propedeutica **all'iscrizione della nuova attività economica** di cui l'associato richiede l'iscrizione.

**Spetta, invece, all'associato imprenditore** denunciare alla CCIAA l'attività svolta presso la sede legale, specificando la localizzazione (produttiva o commerciale) **e l'attività**, tenendo presente che il contratto di associazione in partecipazione **non deve essere allegato alla pratica.**

È il caso, ad esempio, delle **imprese di distribuzione di carburante** e delle agenzie di viaggio in cui l'associante è l'impresa che ha il marchio nazionale e **l'associato in partecipazione** è una società che rispettivamente prende in gestione il distributore oppure apre **uno sportello / una filiale dell'agenzia di viaggi.**

**Con parere alla CCIAA di Pistoia del 21/9/2011, prot. 174861,** il MISE ha chiarito che i responsabili tecnici **“associati in partecipazione”** devono necessariamente aver stipulato **con le imprese un contratto di associazione in partecipazione** in ossequio a quanto previsto dalle direttive ministeriali e che spetta alla Camera di commercio, nel rispetto della sua autonomia decisionale e procedimentale, **verificare caso per caso** **se esiste il rapporto di immedesimazione** tra associato e impresa.

**Tabella. Gli obblighi di iscrizione alla CCIAA nel caso dell’associazione in partecipazione in cui l’associato è un imprenditore.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Adempimenti a carico dell’associante** | **Adempimenti a carico dell’associato** |
| Deve presentare alla CCIAA territorialmente competente **la denuncia di apertura dell’unità locale.** | Deve presentare alla CCIAA territorialmente competente **la denuncia dell'attività svolta presso la sede legale, precisando l’ubicazione**. \*\* |

\* Tale comunicazione di apertura dell'unità locale da parte dell'associante è preliminare e propedeutica all'iscrizione della nuova attività economica di cui l'associato richiede l'iscrizione.

\*\* Non occorre allegare alla denuncia il contratto di associazione in partecipazione.

3.  
L’iscrizione presso l’INPS

Ai sensi dell’art. 53 del D.Lgs. 15/6/2015, n. 81, che ha modificato il disposto dell'art. 2549 c.c., **l'apporto dell'associato persona fisica non può consistere, nemmeno in parte,** in una prestazione di lavoro e, di conseguenza, dal 25/6/2015 **sono vietati i contratti di associazione in partecipazione** nei quali l’apporto dell’associato persona fisica **consiste, in tutto o in parte, in una prestazione di lavoro,** mentre **quelli già in essere al 25/6/2015 rimangono in vigore** fino alla loro cessazione ai sensi dell’art. 53 del D.Lgs. 15/6/2016, n. 81 (c.d. Jobs act).

In sintesi, per i contratti di associazione in partecipazione **sottoscritti prima della data del 25/6/2015** rimane la possibilità di apporto, in tutto o in parte, di lavoro **anche nel caso in cui l'associato sia una persona fisica** fino alla cessazione del contratto.

Per i contratti di associazione in partecipazione **sottoscritti a partire dal 25/6/2015,** non è consentito l’apporto di attività lavorativa, **esclusiva o in concorrenza con l’apporto di capitale,** da parte degli associati persone fisiche, **ma solo da parte degli associati persone giuridiche (ad esempio, s.p.a. e s.r.l.).**

Ne deriva che, **a partire dalla stessa data,** sono superati i contratti di lavoro di associazione in partecipazione con apporto, in tutto o in parte, di lavoro da parte degli associati persone fisiche e**, pertanto, viene meno anche la relativa assicurazione previdenziale.**

Viceversa, è ammesso il contratto di associazione in partecipazione **con apporto di lavoro da parte di associati persone giuridiche.**

Per **prevenire e limitare il contenzioso** sulla qualificazione del rapporto di lavoro, le parti contraenti possono comunque chiedere **la** **certificazione** del contratto di associazione in partecipazione presso gli organi certificatori, istituiti ai sensi dell'art. 75 e seguenti del D.Lgs. n. 276/2003.

Per illustrare **gli adempimenti contributivi ai fini INPS,** è opportuno differenziare il caso dell’associazione con apporto lavorativo ovvero misto rispetto a quello dell’associazione **con apporto di solo capitale.**

3.1 Apporto di solo lavoro o misto

Dall’1/1/2004, nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione, per i lavoratori persone fisiche con redditi di lavoro autonomo è prevista **l'assicurazione obbligatoria nella Gestione separata istituita presso l’INPS** (art. 43, D.L. n. 269/2003, convertito con la L. n. 326/2003).

L’iscrizione alla Gestione separata istituita presso l’INPS mira ad estendere **l’assicurazione generale obbligatoria per l’invalidità, la vecchiaia e i superstiti.**

Sono esclusi da tale disposizione tutti i lavoratori autonomi **che risultano** **iscritti negli albi professionali.**

Le considerazioni di seguito esposte riguardano i contratti di associazione in partecipazione con apporto di lavoro **già in essere alla data del 25/6/2015.**

Da ultimo, occorre distinguere le incombenze poste a carico dell’associante rispetto a quelle messe **a carico dell’associato.**

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

In relazione ai contratti di associazione in partecipazione sottoscritti **prima del 25/6/2015**, sono tenuti ad iscriversi alla [Gestione separata INPS](http://www.marchegianionline.net/appro/appro_28.htm) e a versare i relativi contributi previdenziali **gli associati persone fisiche che effettuano apporti esclusivamente di lavoro**, la cui partecipazione agli utili fiscalmente è qualificata come reddito di lavoro autonomo, **ad eccezione dei soggetti tenuti a forme di previdenza obbligatorie in quanto iscritti ad albi professionali** (ad esempio, i soggetti iscritti all’albo degli architetti).

Agli associati in partecipazione si applicano **le stesse regole** di iscrizione, contribuzione, versamento e denuncia previste per **i collaboratori coordinati e continuativi**, nonché le regole generali stabilite in materia di aliquote, massimale e accredito contributivo.

Il contributo previdenziale va calcolato sugli **importi lordi erogati nell'anno di imposta all'associato** anche a titolo di acconto sul risultato della partecipazione, **fatto salvo il conguaglio da operare** in sede di determinazione annuale dei redditi.

Per il periodo dall’1/1/2004 al 31/12/2015, ai fini della contribuzione alla Gestione Separata, **la base imponibile previdenziale segue quella stabilita fiscalmente** **in materia di imposte dirette** ed utilizzata in sede di dichiarazione dei redditi e di accertamenti definitivi **(art. 43, comma 2, del D.L. n. 269/2003).**

Il **versamento contributivo** va effettuato dall’associante **entro il giorno 16** del mese successivo a quello di erogazione all'associato dell'acconto o **dell'eventuale conguaglio** durante la determinazione annuale dei redditi, da imputare comunque **seguendo il criterio di cassa.**

L’associante presenta la denuncia EMENS riportando il codice tipo rapporto “13” senza che occorra indicare il codice attività.

Si ricorda che i contributi dovuti sono **per il 45% a carico dell'associato (per il 55% a carico dell’associante)** e che vanno versati dall'associante **sia per la parte a suo carico** che per la parte a carico dell'associato entro il giorno 16 del mese successivo **a quello di pagamento degli utili.**

Ai fini assicurativi e previdenziali, infine, il lavoratore assicurato dovrà essere debitamente **iscritto sul libro unico del lavoro** ex Circolare del Ministero del lavoro n. 20/2008.

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIATO**

L'iscrizione **alla Gestione separata INPS** deve essere fatta da parte dell'associato entro 30 giorni dall'inizio dell'attività lavorativa, con esclusione dei lavoratori autonomi **che risultano** **iscritti negli albi professionali,** allegando il contratto stipulato **tra associante e associato.**

Non ricorre l’obbligo dell’iscrizione alla Gestione separata per l’associato che apporta solo lavoro **se è un familiare dell'associante.**

**Tabella. Gli obblighi contributivi INPS nell’associazione in partecipazione con apporto di lavoro in presenza di associato persona fisica. \***

|  |  |
| --- | --- |
| **Adempimenti a carico dell’associante** | **Adempimenti a carico dell’associato** |
| * Istituisce e tiene **il libro unico del lavoro** in cui registra l’associato e consegna copia delle scritturazioni effettuate all’associato. * Calcola i contributi sugli **importi lordi erogati nell'anno di imposta all'associato,** anche a titolo di acconto sul risultato della partecipazione, salvo **il conguaglio (saldo) da operare in sede di determinazione annuale dei redditi.** * **Sull’associante grava il 55%** dei contributi**.** * Versa i contributi **entro il giorno 16 del mese successivo a quello di erogazione all'associato del compenso in acconto** o a eventuale conguaglio in sede di determinazione annuale dei redditi, imputandoli con **il criterio di cassa.** * Invia la **denuncia EMENS indicando come codice rapporto “13”.** | * Deve iscriversi alla [Gestione separata INPS](http://www.marchegianionline.net/appro/appro_28.htm) entro 30 giorni dall’inizio dell’attività lavorativa, tranne **se è iscritto ad albi professionali oppure se è un familiare dell'associante.** * Sull’associato grava **il 45% dei contributi.** |

\* Le regole sono valide solo per i contratti di associazione in partecipazione con apporto di lavoro sottoscritti prima del 25/6/2015. Agli associati in partecipazione si applicano le stesse regole di iscrizione, contribuzione, versamento e denuncia previste per i collaboratori coordinati e continuativi e le regole generali stabilite in materia di aliquote, massimale e accredito contributivo. Sono esclusi da tale disposizione tutti i lavoratori autonomi che risultano iscritti negli albi professionali.

\*\* Per il periodo dall’1/1/2004 al 31/12/2015, ai fini della contribuzione alla Gestione Separata, la base imponibile previdenziale equivale a quella fiscale ai fini delle imposte dirette ed utilizzata in sede di dichiarazione dei redditi e di accertamenti definitivi (art. 43, comma 2, del D.L. n. 269/2003).

3.2 Apporto di solo capitale

Non ricorre alcun obbligo di iscrizione alla Gestione separata INPS **nell’ipotesi dell’associato che apporta solo capitali.**

Infatti, in questa fattispecie, **gli utili derivanti da apporto di capitale** non determinano imponibile contributivo.

Ai fini assicurativi e previdenziali, infine, il lavoratore assicurato dovrà essere debitamente **iscritto nel libro unico del lavoro** ex Circolare del Ministero del lavoro n. 20/2008.

4.  
L’iscrizione presso l’INAIL

Va ricordato che **dal 25/6/2015 sono vietati i contratti di associazione in partecipazione** nei quali l’apporto dell’associato persona fisica consiste, in tutto o in parte, in una prestazione di lavoro, mentre **quelli già in essere rimangono in vigore** fino alla loro cessazione **ai sensi dell’art. 53 del D.Lgs. 15/6/2016, n. 81 (c.d. jobs act).**

Quindi, per i contratti di associazione in partecipazione **sottoscritti prima della data del 25/6/2015** rimane la possibilità di apporto, in tutto o in parte, di lavoro **anche nel caso in cui l'associato sia una persona fisica** fino alla cessazione del contratto.

Si precisa che, anche nel caso di contratti di associazione in partecipazione **conclusi prima del 25/6/2015 con la clausola di tacito rinnovo di anno in anno,** appare dubbia la possibilità di rinnovare un contratto scaduto **per una tipologia contrattuale ormai abrogata.**

Per i contratti di associazione in partecipazione **sottoscritti a partire dal 25/6/2015,** non è consentito l’apporto di attività lavorativa, **esclusiva o in concorrenza con l’apporto di capitale,** da parte delle persone fisiche, **ma solo da parte delle persone giuridiche.**

Viceversa, è ammesso il contratto di associazione in partecipazione **con apporto di lavoro da parte di associati persone giuridiche.**

Per **prevenire e limitare il contenzioso** sulla qualificazione del rapporto di lavoro, le parti contraenti possono comunque chiedere la **certificazione** del contratto di associazione in partecipazione **presso gli organi certificatori, istituiti ai sensi dell'art. 75 e seguenti del D.Lgs. n. 276/2003.**

Per illustrare gli adempimenti contributivi ai fini INAIL, **è opportuno differenziare il caso dell’associazione con apporto lavorativo ovvero misto** rispetto a quello dell’associazione con apporto solo di capitale.

4.1 Apporto di solo lavoro o misto

Le considerazioni di seguito esposte riguardano i contratti di associazione in partecipazione con apporto di lavoro **già in essere alla data del 25/6/2015.**

Sussiste l’assoggettamento all’obbligo di assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionalinel caso dell’associato **che svolge attività lavorativa manuale o** di sovrintendenza al lavoro altrui nelle attività protette dagli artt. 1 e 4 del D.P.R. n. 1124/1965, **indipendentemente dall'eventuale ulteriore apporto di capitali** e quindi indipendentemente dalla qualificazione dei loro compensi come redditi da lavoro autonomo o redditi da capitale **(Circolare INAIL n. 28/1993).**

Ai fini assicurativi e previdenziali, infine, il lavoratore assicurato dovrà essere debitamente **iscritto sul libro unico del lavoro** ex Circolare del Ministero del lavoro n. 20/2008.

Da ultimo, vengono illustrati **gli adempimenti a carico dell’associante**, tenendo presente che non vi sono incombenze a carico dell’associato.

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

Se l’apporto dell’associato consiste **in una prestazione lavorativa manuale o di sovrintendenza**, l'onere contributivo **grava interamente in capo all'imprenditore associante**, che risulta l'unico soggetto obbligato, dal momento che rimane comunque **l'unico titolare dell'impresa.**

La retribuzione imponibile su cui va computato il premio INAIL è quella c.d. di ragguaglio e va quantificata nei limiti del minimale e del massimale prescritti **dall’art. 116, comma 3, del Testo unico per l’assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali** di cui al D.P.R. n. 1124/1965.

**Il premio INAIL va versato,** a regime, entro il 16/2 dell'anno successivo.

**Tabella. Gli obblighi contributivi INAIL dell’associante nell’associazione in partecipazione con apporto di lavoro manuale o di sovrintendenza dell’associato persona fisica. \***

|  |
| --- |
| **Incombenze dell’associante** |
| * Tenuta del **libro unico del lavoro** in cui si registra l’associato. * Consegna della copia delle scritturazioni effettuate sul libro unico del lavoro all’associato. * **Calcolo dei contributi assicurativi** per sé e per l’associato. * Versamento entro il 16/2 di ogni anno dei **contributi assicurativi per sé e per l’associato.** |

\* Le regole sono valide solo per i contratti di associazione in partecipazione con apporto di lavoro sottoscritti prima del 25/6/2015. Agli associati in partecipazione si applicano le stesse regole di iscrizione, contribuzione, versamento e denuncia previste per i collaboratori coordinati e continuativi e le regole generali stabilite in materia di aliquote, massimale e accredito contributivo.

\*\* Per il periodo dall’1/1/2004 al 31/12/2015, ai fini della contribuzione alla Gestione Separata, la base imponibile previdenziale equivale a quella fiscale ai fini delle imposte dirette ed utilizzata in sede di dichiarazione dei redditi e di accertamenti definitivi (art. 43, comma 2, del D.L. n. 269/2003).

4.2 Apporto di solo capitale

Non ricorre alcun obbligo di iscrizione alla Gestione separata INPS **nell’ipotesi dell’associato che apporta solo capitali.**

Infatti, in tale fattispecie, gli utili derivanti da apporto di capitale **non generano imponibile contributivo.**

Ai fini assicurativi e previdenziali, infine, il lavoratore assicurato dovrà essere debitamente **iscritto sul libro unico del lavoro** ex Circolare del Ministero del lavoro n. 20/2008.

5.  
Gli adempimenti in materia di sicurezza sul lavoro

Nel caso dell’associazione in partecipazione con apporto di lavoro e dell’associato persona fisica, dal momento che l’associato di lavoro è equiparato al lavoratore **ex art. 2, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 81/2008**, occorre tutelare l’associato **in merito alla sua salute e sicurezza sul lavoro.**

Il luogo nel quale si svolge l’attività imprenditoriale è considerato **luogo di lavoro.**

A tale scopo, per lavoratore si intende la persona che, indipendentemente dalla tipologia contrattuale, **svolge un'attività lavorativa nell'ambito dell'organizzazione di un datore di lavoro** pubblico o privato, con o senza retribuzione, **anche al solo fine di apprendere** un mestiere, un'arte o una professione, con esclusione degli **addetti ai servizi domestici e familiari.**

Ne deriva che l’associante è tenuto ad assolvere determinati funzioni (art. 15 del D.Lgs. n. 81/2008):

* **Garantire all’associato l’assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro** e le malattie professionali, qualora sia un prestatore di opera manuale o di sovrintendenza di lavoro altrui **(**[**Corte Costituzionale**](http://www.cortecostituzionale.it/default.do)**, sentenza n. 332/1992);**
* Includere gli associati **nella valutazione dei rischi,** soprattutto qualora gli stessi siano eventualmente esposti a **sostanze pericolose o cancerogene;**
* Garantire all’associato la[**sorveglianza sanitaria**](http://www.sicurezzalavororoma.it/it/sorveglianza-sanitaria) nei casi previsti dalla normativa vigente;
* Effettuare **la formazione e l’informazione** dell’associato;
* Fornire all’associato **adeguati mezzi di protezione dai rischi** a cui è esposto.

Gli obblighi descritti valgono anche nei confronti di **eventuali dipendenti, soci, o collaboratori degli associati,** purché la struttura organizzativa dell’azienda associata **sia molto semplice e costituita da un numero ridotto di soggetti.**

Tuttavia, **una singola impresa gestita in regime di associazione in partecipazione**, con associati dotati di autonomia organizzativa **e con potere decisionale e di spesa** al pari di un’azienda associata dotata di organizzazione complessa **ed in grado di gestire l’attività aziendale**, o parte di essa, **in completa autonomia** sono esonerate dal rispetto di tali obblighi.

Infatti, in entrambi i casi il datore di lavoro associante **non ha alcun obbligo** in quanto l’equiparazione con i propri lavoratori **cessa di esistere.**

6.  
La rappresentazione in bilancio degli utili e delle perdite

Va distinta la rilevazione in bilancio delle poste relative agli utili e alle perdite effettuata dall’associante rispetto a quella dell’associato.

6.1 Redazione del bilancio dell’associante

**Secondo il principio contabile OIC n. 12 (Composizione e schemi del bilancio d’esercizio),** i proventi e gli oneri derivanti dai contratti di associazione in partecipazione sono collocati **nell’area finanziaria del conto economico civilistico** redatto dall’associanteche opera **in regime di contabilità ordinaria.**

Gli oneri per associazione in partecipazione per la quota di utile liquidata a favore dell’associato sono contabilizzati dall’associante **alla voce C 17 del conto economico,** mentre i proventi da associazione in partecipazione per la quota di perdita a carico dell’associato **sono collocati alla voce C 16 d) del conto economico.**

6.2 Redazione del bilancio dell’associato

**In base al principio contabile OIC n. 12 (Composizione e schemi del bilancio d’esercizio),** i proventi e gli oneri derivanti dai contratti di associazione in partecipazione sono collocati **nell’area finanziaria del conto economico civilistico** redatto dall’associatoche opera **in regime di contabilità ordinaria.**

All’interno del conto economico, gli utili da associazioni in partecipazione **vengono esposti alla voce C 16 d),** mentre, per contro, le perdite da associazioni in partecipazione **trovano posto alla voce C 17.**

7.  
La registrazione del contratto

Ai sensi della **Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 50/E/2002**, perché il contratto di associazione in partecipazione abbia rilevanza fiscale è necessario che abbia **data certa** e, dunque, che **sia redatto nella forma di atto pubblico,** di scrittura privata autenticata o registrata.

**Il contratto di associazione in partecipazione** va registrato presso l’Agenzia delle entrate **in caso d’uso** oppure in termine fisso a seconda della tipologia di apporto.

Sono coobbligati in solido ad assolvere l’imposta di registro **l’associato e l’associante.**

Mentre l’imposta di registro si assolve **con il modello F23**, quella di bollo si paga con il modello F24.

7.1 Apporto di solo lavoro

In caso di apporto di lavoro, è prevista **la registrazione solo in caso d’uso (art. 10, Tariffa, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 131/1986).**

È dovuta **l’imposta di registro in misura fissa pari a euro 200**.

7.2 Apporto di solo capitale o misto

Quando l’apporto è costituito **da immobili o beni da diporto (imbarcazioni e natanti) assoggettati a IVA,** sono dovute **l’imposta di registro in misura fissa per euro 200** ex art. 2, comma 2, Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, oltre **alle imposte ipotecarie e catastali pari a euro 200 ciascuna.**

La registrazione, in questa ipotesi, deve avvenire **entro venti giorni quando l’atto è formato in Italia** (entro sessanta giorni quando l’atto è formalizzato all’estero).

Le imposte ipotecarie, le imposte catastali e l’imposta di registro si applicano in misura fissa pari a euro 200, oltre all’IVA, **se i beni immobili e quelli da diporto (imbarcazioni e natanti) sono soggetti a IVA;**

**Le imposte ipotecarie e le imposte catastali in misura fissa pari a euro 50** e l’imposta di registro in misura proporzionale (2% o 9% o 15%, con un minimo di euro 1.000), **se i beni immobili e da diporto (imbarcazioni e natanti)** non sono soggetti a IVA.

Con riferimento alle imbarcazioni, **l’imposta di registro è commisurata alla loro lunghezza** ai sensi dell’art. 7 della Tariffa, parte prima, del D.P.R. n. 131/1986.

L’imposta di registro è fissa e **pari a euro 200**, quando si tratta di beni differenti dagli immobili e dai beni da diporto, **non importa se soggetti a IVA o meno** (ad esempio, somma in denaro), e la registrazione avviene entro venti giorni **(o 60 giorni se l’atto è formato all’estero).**

La base imponibile da utilizzare ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale è costituita **dal valore dei beni (corrispettivo) dichiarato nell’atto.**

In particolare, nell’ipotesi dei beni immobili, la base imponibile si identifica con **il valore venale in comune commercio del bene.**

Si applica l’imposta di bollo in misura fissa per euro 16 per ogni quattro facciate (scritte) e comunque **ogni 100 righe dell’atto.**

**Tabella. Imposte d’atto (bollo, registro, ipotecarie e catastali) dovute in caso di registrazione del contratto di associazione in partecipazione.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Natura dell’apporto** | **Registrazione dell’atto** | **Imposta di registro** | **Imposta ipotecaria** | **Imposta catastale** | **Imposta di bollo** |
| Solo lavoro \* | In caso d’uso | Euro 200 | \_ | \_ | Euro 16 per ogni 4 facciate e comunque ogni 100 righe |
| Beni immobili e unità da diporto  (soggetti a IVA) | In termine fisso \*\*\* | Euro 200 | Euro 200 | Euro 200 | Euro 16 per ogni 4 facciate e comunque ogni 100 righe |
| Beni immobili e unità da diporto  (non soggetti a IVA) | In termine fisso | 2% o 9% o 15% (con un minimo di euro 1.000) \*\* | Euro 50 | Euro 50 | Euro 16 per ogni 4 facciate e comunque ogni 100 righe |
| Beni diversi dagli immobili e dalle unità da diporto  (soggetti o no a IVA) | In termine fisso | Euro 200 | \_ | \_ | Euro 16 per ogni 4 facciate e comunque ogni 100 righe |
| Azioni e obbligazioni | In termine fisso | Euro 200 | \_ | \_ | Euro 16 per ogni 4 facciate e comunque ogni 100 righe |

\* Dal 25/6/2015 i contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica; tuttavia, per le persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti già stipulati e non ancora cessati.

\*\* L’aliquota ordinaria dell’imposta di registro sui trasferimenti immobiliari a titolo oneroso è pari al 9%. Nel caso di trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali l’aliquota è uguale al 15%. Si applica l’imposta di registro al 2% nell’ipotesi di compravendita di abitazioni che possiedono i requisiti per beneficiare delle agevolazioni prima casa, tranne che per gli immobili facenti parte delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Ai trasferimenti a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli, in favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, si applica l'imposta di registro ed ipotecaria nella misura fissa e l'imposta catastale nella misura dell'1%.

\*\*\* La registrazione, in questa ipotesi, deve avvenire entro venti giorni quando l’atto è formato in Italia (entro sessanta giorni quando l’atto è formalizzato all’estero).

8.   
La rilevanza degli apporti ai fini IVA

Occorre verificare **se sussistono congiuntamente i presupposti soggettivi, oggettivi e territoriali** per l'applicazione del tributo.

8.1 Apporto di solo lavoro

**Ai sensi dell’art. 5 del D.P.R. n. 633/1972,** non si reputano svolte nell’esercizio di arti e professioni le prestazioni di lavoro rese dagli associati nell’ambito dei contratti di associazione in partecipazione **con apporto di solo lavoro,** quando manca il presupposto soggettivo in quanto sono rese da soggetti **che non esplicano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo.**

Visto che, **dal 25/6/2015**, l’apporto dell’associato persona fisica **non può essere rappresentato da lavoro,** tale possibilità ricorre solo per i contratti già stipulati fino alla loro scadenza.

Ne deriva che, **per i contratti stipulati prima del 25/6/2015 e non ancora scaduti**, le regole IVA sono di seguito illustrate (Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 192/E/2008):

* **se l’associato è un privato** che non esercita un’attività di impresa o non esercita ad altro titolo un’attività di lavoro autonomo, **l’apporto non soggiace a IVA;**
* **se l’associato è un soggetto che svolge in via abituale** altre attività di lavoro autonomo, l’apporto di opere e servizi **soggiace all’IVA;**
* quando l’associato è un soggetto che esercita attività di impresa, **l’apporto è soggetto a IVA.**

**Per i contratti stipulati dal 25/6/2015,** considerato che l’associato è sempre una persona giuridica, **l’apporto è sempre soggetto a IVA se svolto in Italia.**

8.2 Apporto di capitale o misto

Nulla viene disposto dal **Decreto IVA** sui contratti di associazione in partecipazione aventi **oggetti diversi dalla prestazione di opere e servizi.**

Ex Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 62/E/2005, è necessario verificare la presenza o meno **dei requisiti per l'applicabilità dell'imposta.**

Considerato che, per l’art. 1 del D.P.R. n. 633/1972, **l’IVA si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato **nell’esercizio di impresa** ovvero di arte o professione, l’apporto di capitali a titolo di proprietà **e l'apporto misto di capitali e lavoro** effettuati nell'ambito dell'attività di impresa, nel territorio dello Stato, **costituiscono operazioni imponibili ai fini IVA.**

In tali fattispecie, la base imponibile agli effetti IVA è rappresentata dal **valore normale del bene (art. 14 del D.P.R. n. 633/1972)** e l’IVA si rende applicabile nella misura ordinaria.

Tuttavia**, in caso di apporto in denaro,** l'IVA non va applicata, dal momento che, in base all’art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, **non sono considerate cessioni di beni** quelle aventi per oggetto il denaro.

**Tabella. L’assoggettamento ad IVA degli apporti effettuati dall’associato.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Tipologia di associato** | **Natura dell’apporto** | **Imponibilità IVA** |
| Soggetto non IVA \* | Solo lavoro | No |
| Soggetto IVA (persona giuridica) \* | Solo lavoro | Sì, se la prestazione di servizi è resa nel territorio dello Stato |
| Soggetto non IVA | Denaro | No |
| Soggetto IVA | Denaro | No |
| Soggetto non IVA | Beni diversi dal denaro | No |
| Soggetto IVA | Beni diversi dal denaro | Sì \*\* |

\* Dal 25/6/2015 i contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica; tuttavia, per le persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti già stipulati e non ancora cessati.

\*\*La base imponibile da considerare per l’applicazione dell’IVA, nel caso degli apporti di beni diversi dal denaro, è rappresentata dal valore normale.

9.  
Il trattamento fiscale degli utili in caso di apporto di solo lavoro

**Agli effetti fiscali,** la natura dell’apporto effettuato dall’associato **svolge un ruolo primario,** dal momento che influisce sul regime di tassazione **dei proventi (utili) corrisposti in base a tale contratto.**

Viene distinto il trattamento valido **ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e** **IVA** rispettivamente in capo all’associante e all’associato.

9.1 Imposte sui redditi

È essenziale verificare innanzitutto **la qualifica soggettiva dell’associato,** distinguendo il caso in cui è un imprenditore da quello in cui è un professionista e, infine, da quello in cui si tratta di un associato persona fisica che **non agisce né come imprenditore né come professionista.**

Va precisato che, secondo le regole ordinarie, l’associante **può dedurre le somme a titolo di remunerazione (utili) corrisposte all’associato**, nel caso dell’associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro, a condizione che ricorrano determinati presupposti tassativamente previsti **(Circolare Agenzia delle entrate n. 50/E/2002):**

* **il contratto risulti da atto pubblico o scrittura privata autenticata** o scrittura privata registrata;
* **in sede di contratto** sia specificato **l’apporto;**
* **se l’apporto** è costituito da denaro e altri valori, **nel contratto siano presenti elementi certi e precisi** che comprovano l'avvenuto apporto;
* **il contratto non consista nell’apporto** rappresentato dall’emissione da parte dell’associante di titoli o certificati di massa **i cui proventi sono assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta;**
* **gli associati non siano familiari dell’associante**, ai sensi dell’art. 60, co. 2, del T.U.I.R. (ad esempio, coniuge, figlio minore d’età **o permanentemente inabile a lavoro).**

**Si ribadisce che,** in mancanza di atti aventi data certa, la quota spettante all’associato **non assume alcuna rilevanza fiscale** dal momento che:

* per l’associante **non è costo deducibile dal reddito di impresa;**
* per l’associato **non concorre a formare** **il reddito complessivo.**

Tuttavia, tale impostazione è stata contestata **dall’Associazione dottori commercialisti di Milano,** con la norma di comportamento n. 153/2003, in base a cui **la remunerazione dell’associato rappresenta un costo deducibile** dal reddito d’impresa dell’associante, in base al criterio di competenza, **indipendentemente dall’imputazione a conto economico**, anche se il contratto non risulta da data certa.

Ai sensi della **Corte di cassazione, sentenza del 25/9/2006, n. 20748**, in materia di misura della remunerazione all’associato derivante dal contratto, rientra nei poteri dell’Amministrazione finanziaria valutare **la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio** e nelle dichiarazioni e procedere alla loro rettifica **negando la deducibilità di costi sproporzionati ai ricavi** o all’oggetto dell’impresa, anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili **ovvero di vizi giuridici compiuti nell’esercizio d’impresa.**

**Inoltre, viene differenziato il caso dell’associante/dell’associato** che opera in regime di contabilità ordinaria rispetto a quello che opera **in regime semplificato delle imprese minori ex art. 66 del T.U.I.R..**

Si ricorda che, **se l’associante è un soggetto IRES** (incluse le società non residenti che operano nel territorio dello Stato **ed esclusi gli enti non commerciali**), **deve adottare la contabilità ordinaria** ed è tenuto ad applicare il regime ordinario di determinazione del reddito.

## 9.1.1 Caso dell’associato imprenditore

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

I proventi che competono agli associati **con apporto di solo lavoro** sono deducibili dal reddito di impresa dell’associante quale esclusivo titolare dell’impresa stessa, **anche se non imputati a conto economico** (art. 95, comma 6, del T.U.I.R.), in caso di adozione del regime contabile ordinario, secondo quanto ha precisato la **Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 99999/E/1987.**

**L’associante ha il diritto di dedurre il costo** per l’importo corrisposto all’associato in sede di determinazione del reddito di impresa **secondo il principio di competenza economica**, a nulla rilevando l’imputazione a Conto economico quale **spesa per prestazione di lavoro.**

In mancanza di atti aventi data certa, la quota spettante all’associato **non assume alcuna rilevanza fiscale per l’associante** come costo nell’ambito del reddito di impresa.

Qualora si sia in presenza di **un contratto di associazione in partecipazione con apporto di opere e servizi** tra una società associante che opera nel settore turistico e **una società di persone (associato)** che eroga servizi amministrativi e commerciali ad operatori che espletano l’attività di agenzia di viaggi e turismo, **il corrispettivo versato dall’associato a fondo perduto** a fronte dei servizi resi dall’associante costituisce **una spesa di natura pluriennale deducibile** ai sensi degli artt. 95 e 108, comma 1, del T.U.I.R., nei limiti della quota imputabile ad ogni esercizio **(Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 192/E/2008).**

In sede di dichiarazione dei redditi, l’associante riporta **il costo sostenuto** all’interno del **quadro RF del modello Redditi PF (persone fisiche) / SP (società di persone) / SC (società di capitali)**, a seconda della natura soggettiva dell’associante (persona fisica o società di persone o di capitali).

**Nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori ai sensi dell’art. 66 del T.U.I.R.**, in caso di apporto dilavoro,sono deducibili dal reddito di impresa le remunerazioni dovute relativamente **ai contratti di associazione in partecipazione**.

La deduzione è ammessa **secondo il criterio di competenza.**

Qualora si sia in presenza di **un contratto di associazione in partecipazione con apporto di opere e servizi** tra una società associante che opera nel settore turistico e **una società di persone (associato)** che eroga servizi amministrativi e commerciali ad operatori che espletano l’attività di agenzia di viaggi e turismo, **il corrispettivo versato dall’associato** a fondo perduto in cambio dei servizi resi dall’associante costituisce **una remunerazione deducibile** (Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 192/E/2008).

Infine, in sede di dichiarazione dei redditi, l’associante riporta **il costo sostenuto** all’interno del **quadro RG del modello Redditi PF (persone fisiche) / SP (società di persone)**, a seconda della natura soggettiva dell’associante (persona fisica o società di persone).

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIATO**

Agli effetti delle imposte sui redditi, **se l’associato adotta il regime della contabilità ordinaria ed è un imprenditore individuale** o una società di persone o di capitale**, i compensi percepiti sono qualificati come ricavi** e sono regolati dalle norme s**ul** **reddito di impresa** (art. 85, comma 1, del T.U.I.R.).

Il criterio di imputazione dei redditi all’associato è **quello di competenza.**

Qualora il contratto di associazione in partecipazione **non sia riferibile alla sfera imprenditoriale dell’associato imprenditore individuale**, è possibile a nostro parere inquadrare le partecipazioni agli utili come **redditi diversi** (ad esempio, nel caso di un’impresa individuale di commercio di abbigliamento che collabora alla gestione di un ristorante **tramite un contratto di associazione in partecipazione**).

L’associato espone **i redditi di impresa** **nel quadro RF del modello Redditi PF / SP / SC**, a seconda della natura soggettiva dell’associato (persona fisica o società).

**Nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori (art. 66 del T.U.I.R.)**, sono imponibili per cassa **nell’ambito del reddito di impresa ex C.M. n. 11/E/2017** le remunerazioni dovute relativamente **ai contratti di associazione in partecipazione**.

Qualora si sia in presenza di **un contratto di associazione in partecipazione con apporto di opere e servizi** tra una società associante che opera nel settore turistico e **una società di persone (associato)** che eroga servizi amministrativi e commerciali ad operatori che espletano l’attività di agenzia di viaggi e turismo, **il corrispettivo versato** dall’associato a fondo perduto a fronte dei servizi resi dall’associante concorre integralmente al reddito di impresa ex Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 192/E/2008.

L’associato illustra **i redditi di impresa** **nel quadro RG del modello Redditi PF / SP**, a seconda della natura soggettiva dell’associato (persona fisica o società).

## 9.1.2 Caso dell’associato professionista

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

**L’associante sostituto d’imposta,** che fruisce del **regime di contabilità ordinaria,** è tenuto ad operare una ritenuta a titolo di acconto del 20% sul reddito erogato **all’associato che opera a titolo di lavoratore autonomo professionale** (solo per i contratti di associazione in partecipazione **con apporto di lavoro stipulati prima del 25/6/2015**).

Entro il 31/3 dell’anno successivo, l’associante rilascia all’associatola **Certificazione unica di cui all’art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 e, successivamente, presenta il modello 770.**

I proventi che competono agli associati **con apporto di solo lavoro** sono deducibili dal reddito di impresa anche se non imputati a conto economico (art. 95, comma 6, del T.U.I.R.).

**L’associante ha il diritto di dedurre l’importo corrisposto all’associato** in sede di determinazione del reddito di impresa **secondo il principio di competenza economica**, a nulla rilevando l’imputazione a Conto economico quale **spesa per prestazione di lavoro.**

L’associante riporta indica il costo sostenuto per l’associato all’interno del **RF / RG del modello Redditi PF / SP / SC**, a seconda della natura soggettiva dell’associato (persona fisica o società).

**Nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori**, sono deducibili per competenza dal reddito di impresa le remunerazioni dovute relativamente **ai contratti di associazione in partecipazione**, **in caso di apporto di lavoro.**

In sede di dichiarazione dei redditi, l’associante riporta **il costo sostenuto** all’interno del **RG del modello Redditi PF (persone fisiche) / SP (società di persone)**, a seconda della natura soggettiva dell’associante (persona fisica o società).

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIATO**

Se l’associato è un professionista e, quindi, svolge l’attività di lavoro autonomo per professione abituale anche se non esclusiva ex art. 53, comma 2, lettera c), del D.P.R. n. 917/1986, **le partecipazioni agli utili dell’associato rientrano tra i redditi di lavoro autonomo.**

Se l’associato professionista percepisce in quanto tale compensi **a fronte di prestazioni che esulano da quelle relative alla sua attività professionale,** tali emolumenti possono a nostro parere essere collocati **tra i redditi diversi** (ad esempio, dottore commercialista o avvocato libero professionista che collabora alla gestione di un bar sulla base di un contratto di associazione in partecipazione).

Il criterio di imputazione dei redditi all’associato è quello di **cassa,** nell’ipotesi dei redditi di lavoro autonomo professionale e **dei redditi diversi.**

L’associato espone **i redditi** di lavoro autonomo professionale nel quadro RE del modello Redditi PF, mentre evidenzia **i redditi diversi** **nel quadro RL del modello Redditi PF.**

## 9.1.3 Caso dell’associato persona fisica non imprenditore e non professionista

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

L’associante sostituto d’imposta, che si avvale del regime contabile ordinario, opera **una ritenuta a titolo di acconto del 20% sul reddito erogato all’associato** persona fisica sprovvisto di partita IVA (solo per i contratti di associazione in partecipazione con apporto di lavoro **stipulati prima del 25/6/2015**).

Entro il 31/3 dell’anno successivo l’associante rilascia all’associatola **Certificazione unica di cui all’art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 e, successivamente, presenta il modello 770 sostituti.**

**I** **proventi che competono agli associati con apporto di solo lavoro** sono deducibili dal reddito di impresa anche se non imputati a conto economico (art. 95, comma 6, del T.U.I.R.).

**L’associante ha il diritto di dedurre l’importo corrisposto all’associato** in sede di determinazione del reddito di impresa **secondo il principio di competenza economica**, indipendentemente dall’imputazione a Conto economico quale **spesa per prestazione di lavoro.**

L’associante riporta il costo sostenuto per l’associato all’interno del **RF / RG del modello Redditi PF / SP / SC**, a seconda **della natura soggettiva dell’associato** (persona fisica o società).

**Nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori ex art. 66 del D.P.R. n. 917/1986**, sono ammesse in deduzione per competenza dal reddito di impresa le remunerazioni dovute relativamente **ai contratti di associazione in partecipazione** e a quelli di cui all’art. 2554 c.c..

L’associante evidenzia **i redditi di impresa** **nel quadro RG del modello Redditi PF / SP**, a seconda della natura soggettiva **(persona fisica o società).**

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIATO**

**Quando l’associato non riveste né la qualifica di imprenditore individuale né quella di professionista** e quindi risulta sprovvisto di partita IVA, i compensi percepiti sono ricondotti tra **i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente** (art. 67, comma 1, lettera l), del D.P.R. n. 917/1986).

Il criterio di imputazione dei redditi all’associato **è quello** **di cassa**, nell’ipotesi dei redditi da lavoro autonomo non abituale.

L’associato espone **i redditi diversi** **nel quadro RL del modello Redditi PF** ovvero **nel quadro D del modello 730.**

**Tabella. Gli adempimenti dell’associante in regime di contabilità ordinaria ai fini delle imposte sui redditi nell’associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Qualifica soggettiva dell’associato** | **Operamento della ritenuta d’acconto** | **Deducibilità dal reddito di impresa \*** | **Criterio di imputazione** | **Esposizione in dichiarazione dei redditi** |
| Imprenditore | No | Sì | Competenza economica | Sì, nel quadro RF del modello Redditi PF / SP / SC, a seconda della natura soggettiva dell’associante |
| Professionista | Sì | Sì | Competenza economica | Sì, nel quadro RF del modello Redditi PF / SP / SC, a seconda della natura soggettiva dell’associante |
| Persona fisica senza partita IVA | Sì | Sì | Competenza economica | Sì, nel quadro RF del modello Redditi PF / SP / SC, a seconda della natura soggettiva dell’associante |

\* L’associante ha il diritto di dedurre l’importo corrisposto all’associato in sede di determinazione del reddito di impresa secondo il principio di competenza economica, a prescindere dalla contabilizzazione a Conto economico quale spesa per prestazione di lavoro.

Ai fini della deduzione del costo dal reddito di impresa, ex Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 50/E/2002, è necessario che il contratto di associazione in partecipazione risulti da atto pubblico o da scrittura privata registrata o da scrittura privata autenticata, che il contratto specifichi l’apporto e che gli associati non siano familiari dell’associante.

**Tabella. Gli adempimenti dell’associante in regime di contabilità semplificata ai fini delle imposte sui redditi nell’associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Qualifica soggettiva dell’associato** | **Operamento della ritenuta d’acconto** | **Deducibilità dal reddito di impresa \*** | **Criterio di imputazione** | **Esposizione in dichiarazione dei redditi** |
| Imprenditore | No | Sì | Competenza economica | Sì, nel quadro RG del modello Redditi PF /SP, a seconda della natura soggettiva dell’associante |
| Professionista | Sì | Sì | Competenza economica | Sì, nel quadro RG del modello Redditi PF / SP a seconda della natura soggettiva dell’associante |
| Persona fisica senza partita IVA | Sì | Sì | Competenza economica | Sì, nel quadro RG del modello Redditi PF / SP, a seconda della natura soggettiva dell’associante |

\* L’associante ha il diritto di dedurre l’importo corrisposto all’associato in sede di determinazione del reddito di impresa secondo il principio di competenza economica, a prescindere dalla contabilizzazione a Conto economico quale spesa per prestazione di lavoro.

Ai fini della deduzione del costo dal reddito di impresa, ex Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 50/E/2002, è necessario che il contratto di associazione in partecipazione risulti da atto pubblico o da scrittura privata registrata o da scrittura privata autenticata, che il contratto specifichi l’apporto e che gli associati non siano familiari dell’associante.

**Tabella. Gli adempimenti dell’associato ai fini delle imposte sui redditi nell’associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Qualifica soggettiva dell’associato** | **Categoria di reddito** | **Reddito imponibile** | **Criterio di imputazione** | **Esposizione in dichiarazione dei redditi** |
| Imprenditore | Reddito di impresa \* | 100% | Competenza economica | Sì, nel quadro RF / RG del modello Redditi PF / SP / SC, a seconda della natura soggettiva dell’associato e del regime contabile adottato |
| Professionista | Reddito di lavoro autonomo \*\* | 100% | Cassa | Sì, nel quadro RE del modello Redditi PF / SP a seconda della natura soggettiva dell’associato |
| Persona fisica senza partita IVA | Reddito diverso | 100% | Cassa | Sì, nel quadro RL del modello Redditi PF oppure nel quadro D del modello 730 |

\* Qualora il contratto di associazione in partecipazione non rientri nella sfera imprenditoriale dell’associato imprenditore individuale, le partecipazioni agli utili potrebbero essere inquadrate come redditi diversi. In tal caso, i redditi diversi sono indicati nel quadro RL del modello Redditi PF.

\*\* Se l’associato professionista percepisce in quanto tale compensi a fronte di prestazioni che esulano da quelle relative alla sua attività professionale, tali emolumenti potrebbero essere collocati tra i redditi diversi (ad esempio, dottore commercialista che collabora alla gestione di un bar sulla base di un contratto di associazione in partecipazione). In tale fattispecie, i redditi diversi sono collocati nel quadro RL del modello Redditi PF.

9.2 Irap

Ai fini della quantificazione della base imponibile IRAP, vale **il principio civilistico dell’inerenza** desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili.

È essenziale verificare innanzitutto **la qualifica soggettiva dell’associato,** distinguendo il caso in cui è un imprenditore da quello in cui è un professionista e, infine, da quello in cui si tratta di un associato persona fisica che **non è né un imprenditore né un professionista.**

Ai sensi dell’art. 1, comma 8, della Legge di Bilancio 2022 (Legge n. 234/2021), a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 1° gennaio 2022, l’Irap non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell’art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997.

**Inoltre, viene differenziato il caso dell’associante/dell’associato** che opera in regime di contabilità ordinaria rispetto a quello che opera **in regime semplificato delle imprese minori ex art. 66 del T.U.I.R..**

Si rileva che, **se l’associante è un soggetto IRES** (incluse le società non residenti che operano nel territorio dello Stato **ed esclusi gli enti non commerciali**), **deve adottare la contabilità ordinaria** ed è tenuto ad applicare il regime ordinario di determinazione del reddito.

## 9.2.1 Caso dell’associato imprenditore

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

La remunerazione dell’associato **è deducibile ai fini IRAP dal reddito di impresa in regime di contabilità ordinaria.**

In sede di dichiarazione IRAP, l’associante riporta **il costo sostenuto** all’interno del **quadro IP / IC del modello IRAP**, a seconda della natura soggettiva dell’associante (società di persone o di capitali).

**Nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori ex art. 66 del T.U.I.R.,** sono deducibili al 100% le remunerazioni dovute relativamente **ai contratti di associazione in partecipazione**.

In sede di dichiarazione IRAP, l’associante riporta **il costo sostenuto** all’interno del **quadro IP del modello IRAP**, a seconda della natura soggettiva dell’associante (società di persone).

Se l’associante è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIATO**

Agli effetti delle imposte sui redditi, **se l’associato adotta il regime della contabilità ordinaria ed è** una società di persone o di capitali**, i compensi percepiti sono assoggettati a IRAP.**

Il criterio di imputazione dei redditi all’associato è **quello di competenza.**

Qualora il contratto di associazione in partecipazione **non sia riferibile alla sfera imprenditoriale dell’associato imprenditore individuale**, le partecipazioni agli utili possono a nostro parere non essere assoggettate a IRAP (ad esempio, un’impresa individuale di commercio di abbigliamento collabora alla gestione di un negozio di parrucchiera **tramite un contratto di associazione in partecipazione**).

In sede di dichiarazione IRAP, l’associante espone **il ricavo conseguito** all’interno del **quadro IP /IC del modello IRAP**, a seconda della natura soggettiva dell’associante (società di persone o di capitali).

**Nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori**, sono imponibili per cassa nell’ambito del reddito di impresa le remunerazioni dovute relativamente **ai contratti di associazione in partecipazione** e a quelli di cui all’art. 2554 c.c..

In tal caso, in sede di dichiarazione IRAP, l’associante espone **il ricavo conseguito** all’interno del **quadro IQ / IP del modello IRAP**, a seconda della natura soggettiva dell’associante (persona fisica o società di persone).

Se l’associato è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

## 9.2.2 Caso dell’associato professionista

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

I proventi che competono agli associati **con apporto di solo lavoro** non sono deducibili IRAP per l’associante che adotta **il regime di contabilità ordinaria.**

**Nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori di cui all’art. 66 del T.U.I.R.**, non sono deducibili per competenza dal reddito di impresa le remunerazioni dovute relativamente **ai contratti di associazione in partecipazione** e a quelli di cui all’art. 2554 c.c..

Se l’associante è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIATO**

Se l’associato è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

## 9.2.3 Caso dell’associato persona fisica non imprenditore e non professionista

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

**I** **proventi che competono agli associati con apporto di solo lavoro** non sono deducibili IRAP per l’associante operante in regime di contabilità ordinaria.

**Nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori**, non sono ammesse in deduzione per competenza dal reddito di impresa le remunerazioni dovute relativamente **ai contratti di associazione in partecipazione** e a quelli di cui all’art. 2554 c.c..

Se l’associante è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIATO**

**Quando l’associato non riveste né la qualifica di imprenditore individuale né quella di professionista** e, quindi, risulta privo di partita IVA, i compensi percepiti non sono imponibili ai fini IRAP.

**Tabella. Gli adempimenti fiscali dell’associante ai fini Irap nell’associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro.\***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Qualifica soggettiva dell’associato** | **Deducibilità Irap** | **Criterio di imputazione** | **Esposizione in dichiarazione Irap** |
| Imprenditore | Sì | Competenza economica | Sì, nel quadro IP / IC del modello IRAP, a seconda della natura soggettiva dell’associante (società di persone o di capitali) e del regime contabile adottato |
| Professionista | No | - | - |
| Persona fisica senza partita IVA | No | - | - |

\* Se l’associante è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

**Tabella. Gli adempimenti fiscali dell’associato ai fini Irap nell’associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro.\***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Qualifica soggettiva dell’associato** | **Imponibilità** | **Criterio di imputazione** | **Esposizione in dichiarazione Irap** |
| Imprenditore | Sì al 100% | Competenza economica | Sì, nel quadro IP / IC del modello IRAP, a seconda della natura soggettiva dell’associante (società di persone o di capitali) |
| Professionista | No | - | - |
| Persona fisica senza partita IVA | No | - | - |

\* Se l’associato con partita IVA è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

9.3 Iva

Nell’ipotesi di contratti di associazione in partecipazione **con apporto di opere e servizi**, ai fini dell’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, occorre verificare **se sussistono congiuntamente i presupposti soggettivi, oggettivi e territoriali** per l'applicazione del tributo.

Le prestazioni di lavoro degli associati **nell’ambito dei contratti di cui all’art. 53, comma 2, lettera c), del T.U.I.R.,** non si considerano effettuate **nell’esercizio di arti e professioni.**

**A norma dell’art. 5 del D.P.R. n. 633/1972**, non si reputano svolte nell’esercizio di arti e professioni e, pertanto, non sono sottoposte a IVA le prestazioni di lavoro rese dagli associati **nell’ambito dei contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro** rese da soggetti che non espletano per professione abituale **altre attività di lavoro autonomo.**

Visto che, **dal 25/6/2015**, l’apporto dell’associato persona fisica **non può essere rappresentato da lavoro,** tale possibilità ricorre solo per i contratti già stipulati fino alla loro scadenza.

Ne deriva che, **per i contratti stipulati prima del 25/6/2015 e non ancora scaduti**, le regole IVA sono di seguito illustrate (Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 192/E/2008):

* **se l’associato è un privato** che non esercita un’attività di impresa o non esercita ad altro titolo un’attività di lavoro autonomo, **l’utile a lui spettante non è sottoposto a IVA;**
* **se l’associato è un soggetto che svolge in via abituale** altre attività di lavoro autonomo, l’utile che gli spetta **a fronte dell’apporto di opere e servizi posto in essere nel territorio dello Stato** sconta l’IVA;
* quando l’associato è un soggetto che esercita attività di impresa, l’utile a lui imputato **a fronte dell’apporto di opere e servizi posto in essere nel territorio dello Stato** è soggetto a IVA.

**Per i contratti stipulati dal 25/6/2015,** considerato che l’associato è sempre una persona giuridica, **l’utile che gli viene liquidato è sempre soggetto a IVA.**

Qualora si sia in presenza di **un contratto di associazione in partecipazione con apporto di opere e servizi** tra una società associante che opera nel settore turistico e **una società di persone (associato)** che eroga servizi amministrativi e commerciali ad operatori che espletano l’attività di agenzia di viaggi e turismo, **il corrispettivo versato dall’associato a fondo perduto** a fronte dei servizi resi dall’associante va sottoposto **all’IVA nella misura ordinaria** ex Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 192/E/2008.

**Tabella. L’assoggettamento ad IVA degli utili percepiti dall’associato.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Tipologia di associato** | **Natura dell’apporto** | **Imponibilità IVA** |
| Soggetto non IVA \* | Solo lavoro | No |
| Soggetto IVA (persona giuridica) \* | Solo lavoro | Sì in misura ordinaria, se la prestazione di servizi è resa nel territorio dello Stato |

\* Dal 25/6/2015 i contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica; tuttavia, per le persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti già stipulati e non ancora cessati.

\*\*La base imponibile da considerare per l’applicazione dell’IVA, nel caso degli apporti di beni diversi dal denaro, è rappresentata dal valore normale.

10.  
Il trattamento fiscale degli utili in caso di apporto di solo capitale o misto

Viene distinto il trattamento valido **ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e** **IVA** rispettivamente in capo all’associante e all’associato.

Occorre tenere presente che **il contratto di associazione in partecipazione con cui l’associato assume l’obbligo** di prestare la propria collaborazione alla gestione di un punto vendita e **di versare un determinato importo all’associante** rientra nella categoria dei **c.d. contratti misti** che prevedono l’apporto di capitali e servizi.

In tale ipotesi, **la remunerazione periodica attribuita all’associato** alla fine dell’esercizio costituisce un utile annuale **da sottoporre a imposizione in capo all’associato** a norma dell’art. 44, comma 2, lettera f), del D.P.R. n. 917/1986.

Si segnala che, **con la Risposta Agenzia delle entrate 21 giugno 2022, n. 334/E,** è stato chiarito che la normativa relativa alle start-up innovative di cui al D.L. n. 179/2012, convertito con la Legge n. 221/2012, preclude la distribuzione di utili **anche nell'ipotesi di ricorso a contratti di associazione in partecipazione.**

Tale conclusione è peraltro avvalorata dall'essere il divieto di distribuzione di utili finalizzato a favorire l'investimento degli stessi per la crescita della start-up innovativa e, quindi, se la start-up innovativa procede a corrispondere utili all'associato in partecipazione, perde i requisiti previsti dalla disciplina in questione secondo cui la start-up non distribuisce e non ha distribuito utili.

10.1 Imposte sui redditi

È fondamentale verificare innanzitutto **la qualifica soggettiva dell’associato,** distinguendo il caso in cui è un imprenditore da quello in cui è un professionista e, infine, da quello in cui si tratta di un associato persona fisica che **non è né un imprenditore né un professionista.**

**Inoltre, viene differenziato il caso dell’associante / dell’associato** che opera in regime di contabilità ordinaria rispetto a quello che opera **in regime semplificato delle imprese minori ex art. 66 del T.U.I.R..**

Si ricorda che, **se l’associante è un soggetto IRES** (incluse le società non residenti che operano nel territorio dello Stato **ed esclusi gli enti non commerciali**), **deve adottare la contabilità ordinaria** ed è tenuto ad applicare il regime ordinario di determinazione del reddito.

Vale il principio generale secondo cui, **in mancanza di atti aventi data certa,** la quota spettante all’associato non assume alcuna rilevanza fiscale **né per l’associato,** per il quale non concorre a formare il reddito complessivo, **né per l’associante** quale costo nell’ambito del reddito di impresa.

## 10.1.1 Caso dell’associato imprenditore residente

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

I proventi spettanti agli associati **con apporto di solo capitale o con apporto misto** non sono deducibili dal reddito di impresa dell’associante che opera in regime di contabilità ordinaria **(art. 109, comma 9, lettera b), del T.U.I.R.).**

**Anche nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori**, i proventi spettanti agli associati **con apporto di solo capitale o con apporto misto** non sono deducibili dal reddito di impresa.

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIATO**

L’associato riporta i proventi percepiti all’interno del **quadro RF /RG del modello Redditi PF / SP / SC**, a seconda della natura soggettiva dell’associato (persona fisica o **società di persone o capitali)** e a seconda del regime contabile adottato **(contabilità ordinaria o semplificata).**

## 10.1.2 Caso dell’associato persona fisica non imprenditore residente

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

I proventi spettanti agli associati **con apporto di solo capitale o con apporto misto** non sono deducibili dal reddito di impresa dell’associante che opera in regime di contabilità ordinaria **(art. 109, comma 9, lettera b), del T.U.I.R..**

**Anche nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori**, i proventi spettanti agli associati **con apporto di solo capitale o con apporto misto** non sono deducibili dal reddito di impresa.

Ai sensi della L. n. 205/2017, **a partire dagli utili distribuiti nel 2019,** il trattamento fiscale prescritto per le partecipazioni qualificate **è equiparato a quello stabilito per le partecipazioni non qualificate.**

Ne deriva che gli utili distribuiti a decorrere dal 2019, **sia per le partecipazioni qualificate che per quelle non qualificate**, costituiscono redditi di capitali assimilabili ai dividendi **ex art. 44, comma 1, lettera f), e art. 45, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986**.

In quanto tali, gli utili scontano **la ritenuta di imposta del 26%** in base al principio di cassa e l’associato **non deve esporre il reddito percepito** in dichiarazione dei redditi.

Tuttavia, per le distribuzioni di utili **deliberate dall’1/1/2018 al 31/12/2022** valgono le regole fiscali precedenti, **per le persone fisiche non esercenti attività di impresa** e per gli associati imprenditori, con riferimento agli utili maturati **sino all’esercizio 2017.**

Ne deriva che, in tale fattispecie, assume rilevanza **la detenzione o meno di partecipazioni qualificate** e che il regime impositivo è il seguente:

1. In caso di **apporto qualificato** e di associante impresa in contabilità ordinaria, si applica la tassazione progressiva IRPEF sul 58,14% (o 49,72% o 40%, a seconda dei casi) dell’utile secondo il principio di cassa, in sede di dichiarazione dei redditi, e si espone il reddito nel quadro D del modello 730 oppure **nel quadro RL del modello Redditi persone fisiche, senza operare alcuna ritenuta d’acconto**;
2. In caso di apporto non qualificato e **associante impresa in contabilità ordinaria**, si rende applicabile la ritenuta a titolo d’imposta del 26%, secondo il principio di cassa, sull’intero ammontare erogato dall’**associante sostituto di imposta** e non ricorre alcun obbligo di esposizione in dichiarazione dei redditi;
3. In caso di apporto qualificato **con associante impresa minore** in contabilità semplificata ex art. 66 del T.U.I.R., si applica la tassazione IRPEF sul 58,14% (o 49,72% o 40%, a seconda dei casi) dell’utile incassato, **in sede di dichiarazione dei redditi,** e si espone il reddito nel quadro D del modello 730 oppure **nel quadro RL del modello Redditi persone fisiche**;
4. In caso di **apporto non qualificato** con associante impresa minore in contabilità, si rende applicabile la ritenuta a titolo d’imposta del 26%, secondo il principio di cassa, sull’intero ammontare erogato **sull’associante sostituto di imposta e non ricorre alcun obbligo dichiarativo.**

Si precisa che i redditi di capitale di cui ai numeri 1) e 3) concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del:

* 49,72% **quando provengono da utili prodotti a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007** e fino all’esercizio in corso al 31/12/2016;
* 40% se derivano da utili prodotti **sino all’esercizio in corso al 31/12/2007;**
* **58,14%** quando sono originati da utili prodotti a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2016 e **fino all’esercizio in corso al 31/12/2017.**

Si osserva che gli utili e gli altri proventi equiparati provenienti da associanti residenti o domiciliati **in Stati o territori che hanno un regime fiscale privilegiato**, per contro, **partecipano al 100% al reddito complessivo** degli associati residenti in Italia sia che siano stati prodotti **fino all’esercizio in corso al 31/12/2017** che in quelli successivi, se derivano da partecipazioni di natura qualificata ovvero da partecipazione di natura non qualificata in imprese **i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati (art. 47, comma 4, del T.U.I.R.).**

Costituiscono un’eccezione a questo principio **gli utili percepiti dalle persone fisiche** che derivano da partecipazioni non qualificate in società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata **le cui azioni siano quotate nei mercati regolamentati,** i quali sono soggetti a ritenuta a titolo d’imposta **del 26% sul 100% del provento percepito.**

**Non sono mai considerati regimi fiscali privilegiati** quelli di Stati o territori appartenenti all’Unione europea o allo Spazio economico europeo (c.d. SEE).

Nel corso di [Telefisco 2019](http://www.eutekne.it/Servizi/BancaDati/Testo.aspx?ID=302778&IDSrc=100) del 31/1/2019, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che **i dividendi distribuiti da una società estera** e formati con redditi prodotti in un esercizio in cui era considerata black list con le regole all’epoca vigenti, **ma non con le regole vigenti** al momento della distribuzione, **non sono soggetti a tassazione integrale.**

**Relativamente al titolo (ritenuta d’acconto o di imposta)** e alla misura percentuale della ritenuta applicabile **sulle remunerazioni corrisposte dal sostituto di imposta** che interviene nella riscossione delle remunerazioni erogate a persone fisiche residenti **al di fuori dell’esercizio di impresa** da associanti non residenti nel territorio dello Stato occorre fare riferimento **alla tabella di seguito esposta.**

**Tabella. La ritenuta applicabile dal sostituto di imposta che interviene nella riscossione degli utili corrisposti all’associato non imprenditore residente dall’associante non residente.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Tipologia di associante** | **Tipologia di associato \*\*** | **Natura dell’apporto** | **Apporto qualificato o non qualificato** | **Categoria di reddito** | **Titolo e misura della ritenuta \*** |
| Residente in un Paese white list | Persona fisica residente non imprenditore | Capitale o misto | Non qualificato | Redditi di capitale | 26% a titolo di imposta sul 100% dell’utile |
| Residente in un Paese black list | Persona fisica residente non imprenditore | Capitale o misto | Non qualificato | Redditi di capitale | 26% a titolo di imposta sul 100% dell’utile se è stato presentato interpello con esito favorevole (26% a titolo di acconto sul 100% se non è stato presentato interpello oppure l’interpello è sfavorevole) |
| Residente in un Paese white list | Persona fisica residente non imprenditore | Capitale o misto | Qualificato | Redditi di capitale | 26% a titolo di acconto sul 58,14% dell’utile (26% sul 100% se la remunerazione non è totalmente indeducibile nel Paese di residenza dell’associante) |
| Residente in un Paese black list | Persona fisica residente non imprenditore | Capitale o misto | Qualificato | Redditi di capitale | 26% a titolo di acconto sul 58,14% dell’utile se è stato presentato interpello con esito favorevole dell’utile (26% sul 100% se la remunerazione non è totalmente indeducibile nel Paese di residenza dell’associante) |
| Residente in un Paese black list | Persona fisica residente non imprenditore | Capitale o misto | Qualificato | Redditi di capitale | 26% a titolo di acconto sul 58,14% dell’utile se non è stato presentato interpello oppure l’interpello è con esito sfavorevole |

**\*** La ritenuta si applica sempre sulla remunerazione al netto delle ritenute applicate all’estero (c.d. netto frontiera). In aggiunta, agli effetti della ritenuta, non rileva il fatto che i titoli dell’associante siano negoziati oppure no.

\*\* L’associato non residente può fruire della ritenuta ridotta dell’1,375% a titolo di imposta se è un soggetto IRES residente in uno Stato comunitario o in uno Stato aderente allo spazio economico europeo.

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIATO**

Gli associati residenti devono esporre i proventi percepiti in dichiarazione dei redditi **(quadro D del modello 730 ovvero quadro RL del modello Redditi persone fisiche)** sulla base della certificazione degli utili ovvero di altra documentazione rilasciata **dalle società emittenti, italiane o estere,** o dai soggetti intermediari.

**Tabella. Il trattamento ai fini delle imposte sui redditi in capo all’associato residente con apporto di capitale dell’utile a lui erogato dall’associante non residente.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Tipologia di associante** | **Tipologia di associato** | **Natura dell’apporto** | **Categoria di reddito** | **Tassazione del reddito** | **Esposizione in dichiarazione dei redditi** |
| Residente in Paesi white list | Persona fisica non imprenditore | Capitale o misto | Redditi di capitale | Reddito imponibile al 100% \* | No \*\*\*\* |
| Residente in Paesi white list | Imprenditore individuale o società di persone | Capitale o misto | Reddito di impresa | Reddito imponibile al 58,14% \*\* | Sì:  - nel quadro RG del modello Redditi PF o SP (contabilità semplificata)  - nel quadro RF del modello Redditi PF o SP (contabilità ordinaria) |
| Residente in Paesi white list | Società di capitali | Capitale o misto | Reddito di impresa | Reddito imponibile al 5% (allo 0% in caso di opzione per la trasparenza fiscale) | Sì, nel quadro RF del modello Redditi SC |
| Residente in territori black list | Società di capitali | Capitale o misto | Reddito di impresa | Reddito imponibile al 100% \*\*\* | Sì, nel quadro RF del modello Redditi SC |

\* A partire dai dividendi distribuiti dall’l’1/1/2019, per le persone fisiche non imprenditori residenti, non conta più la distinzione tra partecipazione qualificata e non qualificata ex L. 27/12/2017, n. 205.

\*\* I redditi di capitale concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72% quando provengono da utili prodotti a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007 e fino all’esercizio in corso al 31/12/2016, del 40% se derivano da utili prodotti sino all’esercizio in corso al 31/12/2007 e del 58,14% quando sono originati da utili prodotti a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2016 e fino all’esercizio in corso al 31/12/2017.

\*\*\* Gli utili e gli altri proventi equiparati provenienti da imprese residenti o domiciliate in Stati o Territori che hanno un regime fiscale privilegiato, per contro, partecipano al 100% al reddito complessivo sia che siano stati prodotti fino all’esercizio in corso al 31/12/2017 che in quelli successivi, se derivano da partecipazioni di natura qualificata ovvero da partecipazione di natura non qualificata in imprese i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati (art. 47, comma 4, del T.U.I.R.). Il regime di totale imponibilità dei redditi di capitale provenienti da società residenti in territori a fiscalità privilegiata non opera nel caso in cui si applicano l’art. 167, comma 1, del T.U.I.R., o la regola delle CFC e nell’ipotesi di applicazione dell’art. 167, comma 5, del T.U.I.R., ovvero in caso di ammissibilità dell’interpello. I dividendi distribuiti da una società estera e formati con redditi prodotti in un esercizio in cui era considerata black list con le regole all’epoca vigenti, ma non con le regole vigenti al momento della distribuzione, non sono soggetti a tassazione al 100% (Telefisco 2019). Non sono mai considerati regimi fiscali privilegiati quelli di Stati o territori appartenenti all’Unione europea o allo Spazio economico europeo.

\*\*\*\* Gli utili di fonte estera, compresi quelli derivanti da contratti di associazione in partecipazione, corrisposti a persone fisiche residenti, derivanti da partecipazioni qualificate o meno, sono soggetti ad imposta sostitutiva nella stessa misura della ritenuta alla fonte a titolo di imposta applicata in Italia sui redditi della stessa natura ex art. 18 del T.U.I.R.. Il contribuente può non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva e, in tal caso, gli compete il credito di imposta per le imposte assolte all’estero.

## 10.1.3 Caso dell’associato non residente

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

Nei confronti **dell’associato non residente (diverso dalle società soggette ad imposta sul reddito delle società** negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo), si applica **la ritenuta a titolo d'imposta del 27% sugli utili corrisposti**, purché tali partecipazioni **non riguardino stabili organizzazioni in Italia** **di soggetti non residenti** (art. 27, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973).

**È operata la ritenuta a titolo di imposta dell'1,20%** sugli utili corrisposti **agli associati società soggette ad imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea** e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, sempre che tali partecipazioni **non coinvolgano stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.**

Da ultimo, **non si applica la ritenuta del 27%** se gli associati in partecipazione, persone fisiche, **dichiarano all'atto della percezione** che gli utili riscossi sono relativi all'attività di impresa.

10.2 Irap

Ai fini della quantificazione della base imponibile IRAP, vale **il principio civilistico dell’inerenza** desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili.

È irrilevante **la natura soggettiva** dell’associato (imprenditore, professionista o persona fisica sprovvista di partita IVA).

**Viene differenziato il caso dell’associante/dell’associato** che opera in regime di contabilità ordinaria rispetto a quello che opera **in regime semplificato delle imprese minori ex art. 66 del T.U.I.R..**

Si ricorda che, **se l’associante è un soggetto IRES** (incluse le società non residenti che operano nel territorio dello Stato **ed esclusi gli enti non commerciali**), **deve adottare la contabilità ordinaria** ed è tenuto ad applicare il regime ordinario di determinazione del reddito.

Ai sensi dell’art. 1, comma 8, della Legge di Bilancio 2022 (Legge n. 234/2021), a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 1° gennaio 2022, l’Irap non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell’art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997.

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIANTE**

La remunerazione dell’associato **è indeducibile ai fini IRAP per l’associante** sia che operi in regime di contabilità ordinariache in quello di contabilità **semplificata delle imprese minori ex art. 66 del T.U.I.R..**

In sede di dichiarazione IRAP, l’associante riporta **il costo sostenuto** all’interno del **IP / IC del modello IRAP**, a seconda della natura soggettiva dell’associante (società di persone o di capitali) **e del regime contabile adottato.**

Se l’associante è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

1. **ADEMPIMENTI A CARICO DELL’ASSOCIATO**

Agli effetti delle imposte sui redditi, **la remunerazione degli apporti misti o di capitali** non è assoggettata a IRAP **in quanto rientra nella gestione finanziaria.**

**Tabella. Gli adempimenti fiscali dell’associante ai fini Irap nell’associazione in partecipazione con apporto di capitali o misto.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Qualifica soggettiva dell’associato** | **Deducibilità Irap** |
| Qualunque | No |

**Tabella. Gli adempimenti fiscali dell’associato ai fini Irap nell’associazione in partecipazione con apporto di capitali o misto.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Qualifica soggettiva dell’associato** | **Imponibilità Irap** |
| Qualunque | No |

10.3 Iva

**In assenza di disposizioni del D.P.R. n. 633/1972** in relazione ai contratti di associazione in partecipazione con apporti di capitali o misti, valgono **i principi generali fissati dalla normativa** e, quindi, occorre verificare **se ricorrono i presupposti per l’assoggettamento a IVA** ai sensi della Risoluzione Agenzia delle entrate n. 62/E/2005.

Per l’art. 1 del Decreto IVA, **l’apporto di capitali a titolo di proprietà** e l’apporto promiscuo di capitali e lavoro effettuati dall’associato nell’esercizio dell’attività di impresa rappresentano **operazioni imponibili ai fini IVA.**

Ciononostante, se l’apporto di capitali o misto **è costituito da denaro**, l’IVA non si applica (art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972).

Nelle ipotesi in cui l’IVA colpisce l’apporto di beni, la base imponibile è rappresentata dal **valore normale del bene.**

**Tabella. L’assoggettamento ad IVA degli utili percepiti dall’associato.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Tipologia dell’associato** | **Natura dell’apporto** | **Imponibilità IVA** |
| Lavoratore autonomo professionale, imprenditore individuale, società di persone o di capitali o privato non imprenditore e non professionista | Denaro | No |
| Privato non imprenditore e non professionista | Beni diversi dal denaro | No |
| Soggetto IVA | Beni diversi dal denaro | Sì |

11.  
La risoluzione del rapporto contrattuale

11.1 Cause di risoluzione del contratto

La risoluzione del contratto di associazione in partecipazione **non è regolamentata dal codice civile.**

In materia si reputa applicabile la disciplina prevista per le società.

Il rapporto contrattuale di associazione in partecipazione si può sciogliere **per le seguenti cause:**

* **per decorso del termine;**
* **per inadempimento** (compreso il cambiamento dell’oggetto dell’impresa o il trasferimento della sede all’estero);
* a seguito di fallimento dell’associante **(art. 77 della Legge fallimentare di cui al R.D. 267/1942);**
* per mutuo dissenso;
* **a seguito di recesso dell’associato** o dell’associante.

In fase di stipula del contratto, possono essere precisate le fattispecie che configurano una causa di scioglimento dell’associazione in partecipazione rispetto ad un associato e le condizioni di applicabilità.

Il recesso e il mutuo dissenso richiedono la comunicazione per iscritto a mezzo di raccomandata a.r. o **di posta elettronica certificata.**

Si osserva che l’associante non può essere considerato **obbligato ad esercitare un’impresa** ad ogni costo solo perché il contratto di associazione in partecipazione **ha una certa durata.**

Nello specifico, **nel caso del recesso,** a titolo esemplificativo, può essere stabilito nel contratto che **l’associante abbia il diritto di recedere se l’associato** **si rifiuta di effettuare** l’apporto oppure quando l’associato si rifiuta di prestare l’opera di coordinamento **se prevista in sede di offerta.**

In merito alla trattazione completa delle regole civilistiche e fiscali del recesso dell’associato, **si rimanda ai capitoli 14 e 15.**

**Tabella. La Risoluzione del contratto di associazione in partecipazione nei confronti dell’associato.**

|  |
| --- |
| **Cause di scioglimento** |
| 1. **scadenza del termine;** 2. inadempienza dell’associato; 3. **inadempienza dell’associante;** 4. fallimento dell’associante; 5. mutuo dissenso; 6. **recesso dell’associato;** 7. **recesso dell’associante.** |

11.2 Effetti della risoluzione del contratto

Per effetto della cessazione del contratto, in generale, **da un lato, l’associante è tenuto innanzitutto a redigere il rendiconto finale,** versando gli eventuali utili maturati **e non ancora percepiti** dall’associato, nonché a rimborsare in denaro il capitale eventualmente apportato dall’associato, **al netto di quanto già rimborsatogli** e delle perdite eventualmente poste a carico di quest’ultimo.

Dall’altro lato, **l’associato è tenuto a restituire gli utili percepiti in misura superiore** a quella che gli compete in base al rendiconto finale.

**In tutti i casi di scioglimento del rapporto di associazione in partecipazione**, compete all’associato il diritto alla restituzione dell’apporto eventualmente **aumentato degli utili non ancora percepiti** o diminuito delle perdite computabili **nei limiti dell’importo del conferimento stesso** (Corte di cassazione, sentenza n. 24376/2008).

Qualora l’associazione in partecipazione si sciolga **per il fallimento dell'associante,** l’associato ha il diritto di far valere nel passivo il credito per quella parte dei conferimenti che non è assorbita dalle perdite a suo carico ed è tenuto **a versare la parte ancora dovuta nei limiti delle perdite** poste a suo carico.

**Tabella. Gli effetti della cessazione del contratto di associazione in partecipazione nei confronti dell’associato.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Obblighi dell’associante** | **Obblighi dell’associato** |
| * **Compilazione del rendiconto finale;** * Versamento all’associato degli eventuali utili maturati **e non ancora percepiti**; * Rimborso in denaro del capitale eventualmente apportato dall’associato, **al netto di quanto a lui già rimborsato** e delle perdite eventualmente a carico di quest’ultimo. | * **Restituzione degli utili percepiti in misura superiore** rispetto a quella che gli compete in base al rendiconto finale. |

12.  
Le scritture contabili dell'associante e dell'associato

12.1 Stipula del contratto di associazione in partecipazione

Nel caso in cui l’associato sia un imprenditore e sia l’associante che l’associato operino **in regime di contabilità ordinaria**, vengono compilate le scritture contabili **secondo il metodo della partita doppia applicato al sistema del patrimonio e del risultato economico** così come di seguito esposto.

Va tenuto presente che se, invece, uno solo dei due (associante o associato) adotta la contabilità ordinaria, sarà solo tale soggetto a compilare le scritture contabili suindicate secondo il metodo della partita doppia.

1. **LA STIPULA DEL CONTRATTO E L’ESECUZIONE DELL’APPORTO**

***In data 1/2/n l’associato Y, imprenditore, si impegna ad effettuare un apporto in denaro di euro 50.000 ed un apporto di fabbricato di euro 250.000 all’associante X. L’apporto del fabbricato e quello in denaro, a mezzo accredito in conto corrente bancario, si verificano in data 1/2/n.***

L’apporto in denaro viene iscritto nell’attivo circolante, mentre quello del fabbricato compare tra le immobilizzazioni nelle scritture dell’associante.

*A) LE SCRITTURE DELL’ASSOCIANTE*

Alla stipula del contratto, si rileva il credito dell’associante verso l’associato dal momento che quest’ultimo si è assunto l'impegno di effettuare l'apporto e si contabilizza contemporaneamente il debito dell’associante nei confronti dell'associato per l'apporto che dovrà essere restituito al termine del contratto.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | CREDITI V/ASSOCIATO Y  ***(C II 5-QUATER/ATTIVO SP)*** | Contabilizzazione del credito verso l’associato Y che si impegna a effettuare apporti in denaro e in natura | € 300.000,00 |  |
| 1/2/n | DEBITI V/ASSOCIATO Y  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Contabilizzazione del debito verso l’associato Y per gli apporti in denaro e in natura che sarà restituito a fine contratto |  | € 300.000,00 |

All’atto dell’effettuazione dell’apporto in denaro, tramite addebito su conto corrente bancario, e di quello in natura si effettuano le scritture corrispondenti.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | BANCA X C/C  ***(C IV 1/ATTIVO SP)*** | Esecuzione dell’apporto in denaro tramite accredito in conto corrente bancario da parte dell’associato Y | € 50.000,00 |  |
| 1/2/n | FABBRICATI  ***(B II 1/ATTIVO SP)*** | Esecuzione dell’apporto del fabbricato da parte dell’associato Y | € 250.000,00 |  |
| 1/2/n | CREDITI V/ASSOCIATO Y  ***(C II 5-QUATER/ATTIVO SP)*** | Esecuzione dell’apporto in denaro e del fabbricato da parte dell’associato Y |  | € 300.000,00 |

*B) LE SCRITTURE DELL’ASSOCIATO*

Si rileva il credito dell’associato verso l’associante per l’apporto che gli dovrà essere restituito alla scadenza contrattuale.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | CREDITI VERSO ASSOCIANTE X  ***(C II 5-QUATER/ATTIVO SP)*** | Contabilizzazione del debito verso l’associante X verso cui si è assunto l’impegno a effettuare apporti in denaro e in natura | € 300.000,00 |  |
| 1/2/n | DEBITI VERSO ASSOCIANTE X  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Contabilizzazione del debito verso l’associato Y per gli apporti in denaro e in natura che sarà restituito a fine contratto |  | € 300.000,00 |

All’atto della riscossione, tramite accredito su conto corrente bancario, si effettuano le scritture corrispondenti.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | DEBITI VERSO ASSOCIANTE X  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Esecuzione dell’apporto in denaro tramite accredito in conto corrente bancario e dell’apporto in natura da parte dell’associante X | € 300.000,00 |  |
| 1/2/n | BANCA X C/C  ***(C IV 1/ATTIVO SP)*** | Esecuzione dell’apporto in denaro tramite accredito in conto corrente bancario da parte dell’associante X |  | € 300.000,00 |
| 1/2/n | FABBRICATI  ***(B II 1/ATTIVO SP)*** | Esecuzione e dell’apporto in natura da parte dell’associante X |  | €250.000,00 |

1. **LA LIQUIDAZIONE E IL PAGAMENTO DELL’UTILE ALL’ASSOCIATO**

***In data 31/12/n, a seguito dell’approvazione del rendiconto della gestione dal quale emerge un utile d’esercizio di euro 50.000, all’associato Y, imprenditore, che ha effettuato un apporto di capitale o misto, viene liquidata ed erogata il 4/1/n+1 una quota di utili pari a euro 15.000 tramite bonifico bancario.***

Nel momento in cui viene approvato il rendiconto l'associante dovrà rilevare la quota di utili spettante all'associato.

*A) LE SCRITTURE DELL’ASSOCIANTE*

Si rileva il debito dell’associante verso l’associato, che ha effettuato un apporto di capitale o misto, per la quota di utile spettante a quest’ultimo.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 4/1/n+1 | ONERI PER ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE  ***(C 17/CE)*** | Liquidazione della quota di utile all’associato Y | € 15.000,00 |  |
| 4/1/n+1 | ASSOCIATO Y CONTO COMPETENZE  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Liquidazione della quota di utile all’associato Y |  | € 15.000,00 |

Viene contabilizzato il pagamento dell’utile al favore dell’associato.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 4/1/n+1 | ASSOCIATO Y CONTO COMPETENZE  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Erogazione tramite conto corrente bancario della quota di utile maturata a favore dell’associato Y | € 15.000,00 |  |
| 4/1/n+1 | BANCA X C/C  ***(C IV 1/ATTIVO SP)*** | Erogazione tramite conto corrente bancario della quota di utile maturata a favore dell’associato Y |  | € 15.000,00 |

*B) LE SCRITTURE DELL’ASSOCIATO*

Si rileva il credito dell’associato verso l’associante per la quota di utile spettante a suo favore.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 4/1/n+1 | CREDITI VERSO ASSOCIANTE X  ***(C II 5-QUATER/ATTIVO SP)*** | Liquidazione della quota di utile dall’associante X | € 15.000,00 |  |
| 4/1/n+1 | PROVENTI DA ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE  ***(C 16 d/CE)*** | Liquidazione della quota di utile dall’associante X |  | € 15.000,00 |

Viene contabilizzata il pagamento dell’utile da parte dell’associante.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 4/1/n+1 | BANCA X C/C  ***(C IV 1/ATTIVO SP)*** | Erogazione tramite conto corrente bancario della quota di utile maturata da parte dell’associante X | € 15.000,00 |  |
| 4/1/n+1 | CREDITI VERSO ASSOCIANTE X  ***(C II 5-QUATER/ATTIVO SP)*** | Erogazione tramite conto corrente bancario della quota di utile maturata da parte dell’associante X |  | € 15.000,00 |

1. **LA LIQUIDAZIONE DELLA PERDITA A CARICO DELL’ASSOCIATO**

***In data 31/12/n, a seguito dell’approvazione del rendiconto della gestione dal quale emerge una perdita d’esercizio di euro 70.000, all’associato Y, imprenditore, che ha effettuato un apporto di capitale o misto, viene imputata il 4/1/n+1 la perdita per euro 30.000, entro i limiti del suo apporto (€ 50.000).***

Nel momento in cui viene approvato il rendiconto l'associante dovrà rilevare la quota di perdita spettante all'associato.

*A) LE SCRITTURE DELL’ASSOCIANTE*

Si rileva il debito dell’associante verso l’associato, che ha effettuato un apporto di capitale o misto, per la quota di perdita imputata a quest’ultimo.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 4/1/n+1 | ASSOCIATO Y CONTO COMPETENZE  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Liquidazione della quota di perdita imputabile all’associato Y | € 30.000,00 |  |
| 4/1/n+1 | PROVENTI DA ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE  ***(C 16 d/CE)*** | Liquidazione della quota di perdita imputabile all’associato Y |  | € 30.000,00 |

*B) LE SCRITTURE DELL’ASSOCIATO*

Si rileva il credito dell’associato verso l’associante per la quota di utile liquidata a suo favore.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 4/1/n+1 | ONERI PER ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE  ***(C 17/CE)*** | Liquidazione della quota di perdita di competenza da parte dell’associante X | € 15.000,00 |  |
| 4/1/n+1 | ASSOCIATO Y CONTO COMPETENZE  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Liquidazione della quota di perdita di competenza da parte dell’associante X |  | € 5.000,00 |

13.  
Le esemplificazioni

13.1 Associazione in partecipazione – Aspetti civilistici, contabili e fiscali

**Esempio 1**

***È cessato il 31/8/n a seguito di disdetta il contratto di associazione in partecipazione, con attività di autofficina e con apporto di lavoro dell’associato, stipulato tra coniugi nell’anno 2014. Uno dei due coniugi non è più interessato a stipulare un nuovo contratto. È possibile per l’altro coniuge stipulare il contratto di associazione in partecipazione con un altro associato sempre persona fisica, che oltre ad apportare il suo lavoro, apporti anche una somma di denaro?***

Ai sensi dell’art. 2549 c.c., a seguito delle modifiche recate dal D.lgs. n. 81/2015, se l'associato è una persona fisica, l'apporto non può consistere, nemmeno in parte, in una prestazione di lavoro.

Pertanto, l’associato privato non può apportare lavoro ma solo capitale.

**Esempio 2**

***È consentito per un associante, costituito in forma di s.n.c., stipulare un contratto di associazione in partecipazione con una ditta individuale che effettua un apporto di denaro di euro 50.000 in forma di semplice scrittura privata senza registrare il contratto?***

Il contratto di associazione in partecipazione è soggetto a registrazione in conformità all’art. 2 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986.

Si rende applicabile l’imposta fissa di registro pari a euro 200,00 e la registrazione avviene entro 20 giorni per l’atto formato in Italia (entro 60 giorni per l’atto formato all’estero).

**Esempio 3**

***Una s.r.l. ha stipulato il 15/4/n con un’altra s.r.l. un contratto di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro. In relazione agli utili corrisposti, l’associato è tenuto ad emettere fattura con IVA, visto che effettua una prestazione di servizi? Quali sono gli adempimenti dichiarativi ai fini delle imposte sui redditi a carico dell’associante e dell’associato?***

La prestazione di lavoro è svolta da una società di capitali e non da una persona fisica e, pertanto, tutti i compensi percepiti dall’associato scontano l’IVA con l’aliquota ordinaria.

Le somme ricevute dall’associato sono considerate componenti positivi del reddito di impresa da imputare per competenza e da evidenziare nel quadro RF del modello redditi SC (società di capitali).

Relativamente all’associante, i proventi che competono agli associati con apporto di solo lavoro sono deducibili dal reddito di impresa dell’associante, anche se non imputati a conto economico (art. 95, comma 6, del T.U.I.R.).

In sede di dichiarazione dei redditi, l’associante riporta il costo sostenuto all’interno del quadro RF del modello Redditi SC.

**Esempio 4**

***In relazione a un contratto di associazione in partecipazione stipulato il 31/3/n tra un associante società in nome collettivo in contabilità semplificata delle imprese minori e un associato persona fisica imprenditore pure in contabilità semplificata, l’utile corrisposto all’associato dopo l’1/1/2018 partecipa alla formazione del reddito di impresa? Si fa presente che l’associato ha effettuato un apporto di capitale e che si tratta di contraenti entrambi residenti in Italia.***

Gli utili liquidati dall’associante all’associato che ha effettuato un apporto di solo capitale o un apporto misto non sono deducibili dal reddito di impresa dell’associante.

A sua volta, l’associato rileva i proventi percepiti all’interno del quadro RG del modello Redditi PF.

**Esempio 5**

***Una s.r.l. intende stipulare un contratto di associazione in partecipazione con una s.n.c. che effettua un apporto di capitali. L’apporto della s.n.c. (mobili e attrezzi più denaro) soggiace all’IVA, visto che anche l’associato è un soggetto dotato di partita IVA?***

Sul valore normale dell’apporto dei mobili e degli attrezzi è dovuta l’IVA ordinaria, mentre sull’apporto di denaro l’IVA non è applicabile.

14.  
Le regole civilistiche del recesso

Il codice civile non parla del recesso dell’associato dall’associazione in partecipazione.

Pertanto, si ritengono applicabili, **per assimilazione**, le norme civilistiche in materia di **recesso del socio dalla società.**

**Se il contratto è a tempo indeterminato,** esiste sempre la facoltà di recesso, previo tempestivo preavviso.

Al contrario, se nel contratto è prevista la durata dell’associazione in partecipazione, **occorre che la facoltà di recesso sia espressamente pattuita.**

A seguito della risoluzione del rapporto, le due parti sono chiamate ad adempiere **gli obblighi specifici derivanti dal contratto di associazione in partecipazione**, nonché quelli previsti dai contratti in genere.

Da un lato, l’associante (imprenditore) è tenuto agli adempimenti di seguito indicati:

* A compilare il rendiconto della gestione **fino alla data dello scioglimento del rapporto contrattuale;**
* A erogare all’associato gli utili che gli competono sulla base del rendiconto stesso e quelli che risultano da rendiconti precedenti, **ma non ancora versati;**
* A **restituire all’associato l’apporto ricevuto**, se il contratto lo prevede;
* A versare all’associato l’ammontare eventualmente pattuito **a fronte della risoluzione del contratto.**

Dall’altro lato, all’associato compete, innanzitutto, il diritto di ricevere il rendiconto della gestione fino alla data di scioglimento del rapporto contrattuale, **oltre** **al diritto di ricevere la liquidazione** di una somma in denaro rappresentata dalle seguenti componenti:

* il rimborso dell’apporto a suo tempo effettuato, **qualora sia previsto dal contratto;**
* gli utili maturati e non ancora riscossi;
* **l’ammontare pattuito nel contratto** **nell’ipotesi di risoluzione.**

Secondo la Corte di cassazione, sentenza n. 13649/2013, il recesso anticipato è possibile **solo in caso di inadempimento dell’una o dell’altra parte contrattuale** e non per il venir meno dellafiducia verso un associato, dal momento che il contratto di associazione in partecipazione per un periodo di tempo determinato **non è un contratto basato sull’elemento della fiducia.**

Si osserva che, la Corte di cassazione, **con la sentenza n. 12816 del 21/6/2016**, in materia di associazione in partecipazione ex art. 2553 cc, ha affermato i principi di seguito illustrati:

1. soltanto l'associante fa propri gli utili e subisce le perdite, senza alcuna partecipazione diretta ed immediata dell'associato, il quale può pretendere **unicamente che gli sia liquidata e pagata una somma di denaro** corrispondente alla quota spettante degli utili e all'apporto;
2. a seconda dell'esito positivo o negativo dei risultati, **l'associato diventa creditore dell'associante per la restituzione dell'apporto** oppure non può ripetere dall'associante l'apporto conferito e, di conseguenza, dal momento in cui l'affare è concluso con lo svolgimento delle attività liquidatorie, **diventa esigibile il diritto alla restituzione dell'apporto**, sempre che siano derivati utili (in caso contrario, **l'associato partecipa alle perdite entro il valore del proprio apporto**);
3. l’obbligo di restituzione dell’apporto **è da ritenersi condizionato solo alla verifica dell’esito positivo dell’affare** **e non già all’approvazione del rendiconto da parte dell’associato** o alla presentazione del rendiconto,dal momento che, in tal modo, si lascerebbe nella discrezionalità dell'associante **il differimento dell’insorgenza del diritto in capo all'associato**.

**Tabella. Obblighi dell’associante e diritti dell’associato a seguito del recesso dell’associato.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Obblighi**  **dell’associante** | **Diritti**  **dell’associato** |
| 1. Predisporre il rendiconto della gestione fino alla data dello scioglimento del rapporto contrattuale; 2. Liquidare e erogare all’associato gli utili che gli spettano in base al rendiconto stesso e quelli che risultano da rendiconti precedenti, ma non ancora versati; 3. Restituire all’associato l’apporto ricevuto, se il contratto lo prevede; 4. Corrispondere all’associato l’ammontare eventualmente pattuito a fronte della risoluzione del contratto. | 1. Prendere visione del rendiconto della gestione fino alla data dello scioglimento del rapporto contrattuale; 2. Ottenere la liquidazione di una somma in denaro rappresentata dal rimborso dell’apporto a suo tempo effettuato, qualora sia previsto dal contratto, nonché dagli utili maturati e non ancora riscossi e dalla cifra concordata nel contratto in caso di risoluzione. |

15.  
Le regole fiscali del recesso

Il legislatore fiscale si è occupato in più occasioni del recesso dell’associato **in sede interpretativa.**

Innanzitutto, la R.M. n. 61/E del 16/5/2005 ha chiarito che, in assenza di norme civilistiche sul recesso dell’associato dal contratto di associazione in partecipazione, a tale fattispecie si rendono applicabili **le disposizioni stabilite in materia di recesso del socio dalla società.**

In sede di recesso, **la tipologia di associato** (privato non imprenditore, impresa individuale, società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società di capitali) risulta determinante per stabilire le regole di tassazione del reddito erogato all’associato receduto.

Parimenti va considerata **la natura dell’apporto** effettuato alla stipula del contratto e va distinto il trattamento fiscale in capo all’associato rispetto a quello **in capo all’associante.**

Inoltre, viene differenziato il caso dell’associante/associato che opera in regime di contabilità ordinaria rispetto a quello che opera i**n regime semplificato delle imprese minori ex art. 66 del T.U.I.R.**

In caso di mancata restituzione dell’apporto, si configura per l’associante una sopravvenienza attiva di natura straordinaria e per l’associato **una sopravvenienza passiva di natura straordinaria.**

15.1 Il trattamento ai fini delle imposte sui redditi

Vale il principio generale secondo cui, ex C.M. n. 50/E/2002**, in mancanza di atti aventi data certa,** la quota spettante all’associato **non ha alcuna rilevanza fiscale né per l’associato**, per il quale non concorre a formare il reddito complessivo, **né per l’associante** come costo nell’ambito del reddito d’impresa.

Si rileva che, ai sensi della Corte di cassazione, sentenza 25/9/2006, n. 20748, in materia di misura della remunerazione all’associato derivante dal contratto, rientra **nei poteri dell’Amministrazione finanziaria valutare la congruità dei costi** e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e procedere alla loro rettifica negando la deducibilità di costi sproporzionati ai ricavi o all’oggetto dell’impresa, **anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili** ovvero di vizi giuridici **compiuti nell’esercizio d’impresa.**

## 15.1.1La deducibilità del costo in capo all’associante

1. ***REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA***

Si ricorda che, se l’associante è un soggetto IRES (incluse le società non residenti che operano **nel territorio dello Stato** ed esclusi gli enti non commerciali), deve adottare la contabilità ordinaria ed è tenuto ad applicare **il regime ordinario di determinazione del reddito.**

L’associante sostituto d’imposta è tenuto ad operare **una ritenuta a titolo di acconto del 20%** sul reddito erogato all’associato persona fisica sprovvisto di partita IVA ovvero lavoratore autonomo (**solo per i contratti di associazione in partecipazione** con apporto di lavoro **stipulati prima del 25/6/2015).**

I proventi spettanti agli associati con apporto di solo capitale o **con apporto misto** non sono deducibili dal reddito di impresa ai sensi dell’art.109, comma 9, lettera b), del T.U.I.R..

Per contro, i proventi che competono agli associati con apporto di solo lavoro **sono deducibili dal reddito di impresa** anche se non imputati a conto economico (art. 95, comma 6, del T.U.I.R.).

Il legislatore fiscale considera indeducibile ogni tipo di remunerazione **senza operare alcuna distinzione tra l’utile e le altre somme eventualmente pattuite** per i casi di recesso o risoluzione.

Va precisato che l’associante può dedurre le somme corrisposte all’associato a condizione che ricorrano determinati presupposti (Circolare Agenzia delle entrate n. 50/E/2002):

* il contratto risulti da atto pubblico o scrittura privata autenticata o **scrittura privata registrata e contenga la specificazione dell’apporto** e, qualora questo sia costituito da denaro ed altri valori, **contenga elementi certi e precisi** comprovanti l’avvenuto apporto;
* qualora l’apporto sia costituito da prestazione di lavoro, gli associati **non siano familiari dell’associante**, ai sensi dell’art. 60, co. 2, del T.U.I.R. (ad esempio, coniuge, figlio minore d’età o permanentemente inabile a lavoro);
* l’apporto **non è rappresentato dall’emissione**, da parte dell’associante, di titoli o certificati in serie o di massa, i cui proventi sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta **(c.d. titoli atipici).** In mancanza di atti aventi data certa, la quota spettante all’associato **non assume alcuna rilevanza fiscale** per l’associante come costo nell’ambito del reddito di impresa.

Tuttavia, **per la norma di comportamento dell’Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano n. 153 dell’1/10/2003**, dal momento che la condizione della data certa del contratto di associazione in partecipazione non si desume da alcuna norma, **l'effettività del rapporto può essere dimostrata anche con altri elementi di prova**, indipendentemente dall'esistenza di un contratto scritto **avente data certa.**

Solamente la quota eccedente l’apporto originariamente costituito si configura come **costo deducibile per l’associante e va riportata**, **a seconda della forma giuridica** e del regime contabile dell’impresa associata:

* **nel quadro RF (reddito di impresa in contabilità ordinaria) del modello Redditi società di capitali** o del modello Redditi società di persone o del modello Redditi persone fisiche, mediante una variazione in diminuzione;
* ovvero **nel quadro RG (reddito di impresa in contabilità semplificata)** del modello Redditi società di persone o del modello Redditi persone fisiche.

**Tabella. Trattamento ai fini delle imposte sui redditi in capo all’associante del reddito da lui erogato all’associato receduto, residente o non residente.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Tipologia dell’associato** | **Natura dell’apporto** | **Deducibilità dal reddito di impresa** | **Esposizione in dichiarazione dei redditi** | **Operamento della ritenuta alla fonte** |
| Persona fisica non imprenditore | Capitale o misto | No | No | Sì \*\*, ritenuta a titolo di imposta del 26% |
| Persona fisica non imprenditore | Lavoro \* | Sì al 100% | Sì:  - nel quadro RG del modello Redditi PF o SP  (contabilità semplificata)  - nel quadro RF del modello Redditi PF o SP o SC (contabilità ordinaria) | Sì \*\*, ritenuta a titolo di imposta del 26% |
| Imprenditore individuale o società di persone o di capitali | Capitale o misto | No | No | No |
| Imprenditore individuale o società di persone o di capitali | Lavoro \* | Sì al 100% | Sì:  - nel quadro RG del modello Redditi PF o SP  (contabilità semplificata)  - nel quadro RF del modello Redditi PF o SP o SC (contabilità ordinaria) | No |

\* Dal 25/6/2015 i contratti di associazione in partecipazione con solo apporto di lavoro possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica; tuttavia, per le persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti già stipulati e non ancora cessati.

\*\* A partire dai dividendi distribuiti dal’l’1/1/2019, per le persone fisiche non imprenditori residenti, non conta più la distinzione tra partecipazione qualificata e non qualificata ex L. 27/12/2017, n. 205.

1. ***REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA DELLE IMPRESE MINORI EX ART. 66 DEL T.U.I.R..***

Nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori, ai sensi della C.M. n. 11/E/2017, **non sono deducibili** dal reddito di impresa **le remunerazioni dovute relativamente ai contratti di associazione in partecipazione** e a quelli di cui all’art. 2554 c.c., in caso di apporto misto o di solo capitale.

Viceversa, in presenza dei contratti con apporto di opere e servizi, la remunerazione dovuta all’associato **è deducibile dal reddito secondo il criterio di competenza.**

## 15.1.2 L’imponibilità del reddito in capo all’associato

1. ***REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA***

Solamente la quota eccedente l’apporto originariamente costituito **è assoggettabile a tassazione** e risulta utile imponibile per l’associato.

**1) APPORTO DI LAVORO**

**Viene assoggettata a tassazione** solo la differenza tra la somma o il valore normale dei beni percepiti alla scadenza e la somma o il valore normale dei beni apportati quale **reddito non professionale di lavoro autonomo,** secondo il criterio di cassa.

**Con effetto dal 25/6/2015**, i contratti di associazione in partecipazione con solo apporto di lavoro possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica.

Tuttavia, con riferimento alle persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti già stipulati e **non ancora cessati.**

Il prelievo fiscale avviene in sede di dichiarazione dei redditi senza operare alcuna riduzione forfettaria.

L’associato persona fisica espone il reddito percepito **nel quadro D del modello 730 oppure nel quadro RL del modello Redditi persone fisiche**.

Nel caso dell’associato imprenditore, il reddito in parola è tassabile come reddito di impresa ed affluisce, **a seconda della forma giuridica** e del regime contabile dell’impresa associata:

* **nel quadro RF (reddito di impresa in contabilità ordinaria) del modello Redditi società di capitali** o del modello Redditi società di persone o del modello Redditi persone fisiche;
* ovvero **nel quadro RG (reddito di impresa in contabilità semplificata)** del modello Redditi società di persone o del modello Redditi persone fisiche.

**2) APPORTO DI CAPITALE O MISTO**

Occorre distinguere il caso dell’associato residente da quello dell’associato non residente.

Per i soggetti persone fisiche non imprenditori residenti, la L. n. 205/2017 ha modificato le regole di tassazione degli utili, equiparando **il trattamento previsto per le partecipazioni qualificate a quello stabilito per le partecipazioni non qualificate,** a partire dagli utili distribuiti nel 2019.

Pertanto, dalle distribuzioni di utili effettuate nel 2019, in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate, **gli utili percepiti dall’associato persona fisica non imprenditore,** al netto della parte corrispondente all’apporto a suo tempo conferito, rappresentano **redditi di capitali assimilabile ai dividendi** (art. 44, comma 1, lettera f), e art. 45, comma 1, del T.U.I.R.) e, in quanto tali, sono assoggettati a ritenuta di imposta del 26% ex art. 27, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973**, secondo il principio di cassa.**

A tal fine, è irrilevante che l’associante sia un imprenditore persona fisica o una società di persone o una società di capitali e l’associato, in tale ipotesi, **non deve esporre il reddito percepito** in dichiarazione dei redditi.

Tuttavia, per le distribuzioni di utili **deliberate dall’1/1/2018 al 31/12/2022** valgono le regole fiscali precedenti, per le persone fisiche non esercenti attività di impresa e per gli associati imprenditori, con riferimento agli utili maturati **sino all’esercizio 2017.**

Ne deriva che, in tale fattispecie, assume rilevanza, la detenzione o meno di partecipazioni qualificate e che il regime impositivo è il seguente:

* In caso di **apporto qualificato** e di associante impresa in contabilità ordinaria, si applica la tassazione progressiva IRPEF sul 58,14% (o 49,72% o 40%, a seconda dei casi) dell’utile secondo il principio di cassa, in sede di dichiarazione dei redditi, e si espone il reddito nel quadro D del modello 730 oppure **nel quadro RL del modello Redditi persone fisiche, senza operare alcuna ritenuta d’acconto**;
* In caso di apporto non qualificato e **associante impresa in contabilità ordinaria**, si rende applicabile la ritenuta a titolo d’imposta del 26%, secondo il principio di cassa, sull’intero ammontare erogato **sull’associante sostituto di** imposta e non ricorre alcun obbligo di esposizione in dichiarazione dei redditi;
* In caso di apporto qualificato con associante impresa minore in contabilità semplificata ex art. 66 del T.U.I.R., si applica la tassazione IRPEF sul 58,14% (o 49,72% o 40%, a seconda dei casi) dell’utile incassato, in sede di dichiarazione dei redditi, e si espone il reddito nel quadro D del modello 730 oppure nel quadro RL del modello Redditi persone fisiche;
* In caso di apporto non qualificato con associante impresa minore in contabilità , si rende applicabile la ritenuta a titolo d’imposta del 26%, secondo il principio di cassa, sull’intero ammontare erogato sull’associante sostituto di imposta e non ricorre alcun obbligo dichiarativo.

Si precisa che i redditi di capitale di cui ai numeri 1) e 3) concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del:

* 49,72% **quando provengono da utili prodotti a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007** e fino all’esercizio in corso al 31/12/2016;
* 40% se derivano da utili prodotti **sino all’esercizio in corso al 31/12/2007;**
* **58,14%** quando sono originati da utili prodotti a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2016 e **fino all’esercizio in corso al 31/12/2017.**

Si osserva che gli utili e gli altri proventi equiparati provenienti da associanti imprese residenti o domiciliate **in Stati o territori che hanno un regime fiscale privilegiato**, per contro, **partecipano al 100% al reddito complessivo** degli associati residenti in Italia sia che siano stati prodotti fino all’esercizio in corso al 31/12/2017 che in quelli successivi, se derivano da partecipazioni di natura qualificata ovvero da partecipazione di natura non qualificata in imprese **i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati (art. 47, comma 4, del T.U.I.R.).**

Costituiscono un’eccezione a questo principio **gli utili percepiti dalle persone fisiche** che derivano da partecipazioni non qualificate in società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata **le cui azioni siano quotate nei mercati regolamentati,** i quali sono soggetti a ritenuta a titolo d’imposta del 26% sul 100% del provento percepito.

Non sono mai considerati regimi fiscali privilegiati quelli di Stati o territori appartenenti all’Unione europea o allo Spazio economico europeo (c.d. SEE).

Nel corso di [Telefisco 2019](http://www.eutekne.it/Servizi/BancaDati/Testo.aspx?ID=302778&IDSrc=100) del 31/1/2019, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che **i dividendi distribuiti da una società estera** e formati con redditi prodotti in un esercizio in cui era considerata black list con le regole all’epoca vigenti, **ma non con le regole vigenti** al momento della distribuzione, **non sono soggetti a tassazione integrale.**

Gli associati residenti devono esporre i proventi percepiti in dichiarazione dei redditi **(quadro D del modello 730 ovvero quadro RL del modello Redditi persone fisiche)** sulla base della certificazione degli utili ovvero di altra documentazione rilasciata dalle società emittenti, italiane o estere**, o dai soggetti intermediari.**

Relativamente all’associato **imprenditore** (ditta individuale, società di persone o di capitali), costituisce **reddito di impresa** la somma dallo stesso percepita,al netto della parte corrispondente all’apporto a suo tempo conferito, **in caso di apporto di capitali ovvero di capitali e prestazione d’opera.**

Il reddito percepito dall’associato imprenditore è tassabile per competenza in sede di dichiarazione dei **redditi e si espone**, **a seconda della forma giuridica** e del regime contabile dell’impresa associata, **nel quadro RF del modello Redditi società di capitali** o del modello Redditi società di persone o del modello Redditi persone fisiche, rilevando una variazione in aumento, ovvero nel quadro RG del modello Redditi società di persone o del **modello Redditi persone fisiche.**

**Tabella. Definizione di contratto di associazione in partecipazione qualificato e non qualificato in base al criterio della quota capitale.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Natura dell’associante imprenditore** | **Nozione di contratto qualificato** |
| Imprenditore in contabilità ordinaria quotato nei mercati regolamentati | Se il valore dell’apporto dell’associato supera il 5% del patrimonio netto contabile dell’associante quale risulta dall’ultimo bilancio approvato prima della stipula del contratto |
| Imprenditore in contabilità ordinaria non quotato nei mercati regolamentati | Se il valore dell’apporto dell’associato supera il 25% del patrimonio netto contabile dell’associante quale risulta dall’ultimo bilancio approvato prima della stipula del contratto |
| Imprenditore in contabilità semplificata delle imprese minori ex art. 66 del T.U.I.R. | Se il valore dell’apporto è superiore al 25% della somma delle rimanenze finali di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, delle rimanenze di opere, servizi e lavori in corso di durata ultrannuale e del costo fiscalmente riconosciuto dei beni ammortizzabili al netto dei relativi ammortamenti. |

**Tabella. Configurazione del regime fiscale privilegiato in vigore dal 12/1/2019 (art. 47-bis, comma 1, del T.U.I.R.). \***

|  |  |
| --- | --- |
| **Livello di tassazione effettivo/nominale esistente** | **Regime fiscale ritenuto privilegiato** |
| Il livello di tassazione effettivo del territorio o Stato in cui risiede o è localizzata la società partecipata èinferiore al 50% di quello italiano, per le partecipazioni di controllo. | Sì |
| Il livello di tassazione nominale del territorio o Stato in cui risiede o è localizzata la società partecipata è inferiore al 50% di quello italiano, per le partecipazioni che non integrano il requisito di controllo. | Sì |

\* Occorre tenere presente che non sono mai considerati regimi fiscali privilegiati quelli di Stati o territori appartenenti all’Unione europea o allo Spazio economico europeo.

Nei confronti **dell’associato non residente (diverso dalle società soggette ad imposta sul reddito delle società** negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo), si applica **la ritenuta a titolo d'imposta del 27% sugli utili corrisposti**, purché tali partecipazioni non riguardino stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti **(art. 27, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973).**

È operata la ritenuta a titolo di imposta dell'1,20% sugli utili corrisposti **agli associati società soggette ad imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea** e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, sempre che tali partecipazioni **non coinvolgano stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.**

Non si applica la ritenuta del 26% se gli associati in partecipazione, persone fisiche, **dichiarano all'atto della percezione** che gli utili riscossi **sono relativi all'attività di impresa.**

**Tabella. Trattamento ai fini delle imposte sui redditi in capo all’associato receduto residente del reddito a lui erogato dall’associante, residente o non residente.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Tipologia di associante** | **Tipologia di associato** | **Natura dell’apporto** | **Categoria di reddito** | **Tassazione del reddito** | **Esposizione in dichiarazione dei redditi** |
| Residente | Persona fisica non imprenditore | Capitale o misto | Redditi di capitale | Reddito imponibile al 100% \*\*\* | No \*\*\*\*\*\* |
| Residente | Imprenditore individuale o società di persone | Capitale o misto | Reddito di impresa | Reddito imponibile al 58,14% \*\*\*\* | Sì:   * - nel quadro RG del modello Redditi PF o SP   (contabilità semplificata)   * - nel quadro RF del modello Redditi PF o SP * (contabilità ordinaria) |
| Residente | Società di capitali | Capitale o misto | Reddito di impresa | Reddito imponibile al 5% (allo 0% in caso di opzione per la trasparenza fiscale) | Sì, nel quadro RF del modello Redditi SC |
| Residente in territori black list | Società di capitali | Capitale o misto | Reddito di impresa | Reddito imponibile al 100% \*\*\*\*\* | Sì, nel quadro RF del modello Redditi SC |
| Residente | Persona fisica non imprenditore | Lavoro \* | Altri redditi di lavoro autonomo | Reddito imponibile al 100% in dichiarazione dei redditi senza operare alcuna riduzione forfettaria. | Sì \*\*:  - nel quadro D del modello 730  - nel quadro RL del modello Redditi PF |
| Residente | Imprenditore individuale o società di persone o società di capitali | Lavoro \* | Reddito di impresa | Reddito imponibile al 100% 0in dichiarazione dei redditi | Sì \*\*:  - nel quadro RG del modello Redditi PF o SP (contabilità semplificata)  - RF del modello Redditi PF o SP o SC (contabilità ordinaria) |
| Residente | Esercente arte o professione | Lavoro \* | Reddito di lavoro autonomo professionale | Reddito imponibile al 100% in dichiarazione dei redditi | Sì, nel quadro RE del modello Redditi PF \*\* |
| Residente in territori black list | Esercente arte o professione | Lavoro \* | Reddito di lavoro autonomo professionale | Reddito imponibile al 100% in dichiarazione dei redditi | Sì \*\*, nel quadro RE del modello Redditi PF |

\* Dal 25/6/2015, i contratti di associazione in partecipazione con solo apporto di lavoro possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica; tuttavia, per le persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti già stipulati e non ancora cessati.

\*\* L’associante sostituto d’imposta è tenuto ad operare una ritenuta a titolo di acconto del 20% sul reddito erogato all’associato persona fisica sprovvisto di partita IVA ovvero lavoratore autonomo, esclusivamente per i contratti di associazione in partecipazione con apporto di lavoro stipulati prima del 25/6/2015.

\*\*\* A partire dai dividendi distribuiti dal’l’1/1/2019, per le persone fisiche non imprenditori residenti, non conta più la distinzione tra partecipazione qualificata e non qualificata ex L. 27/12/2017, n. 205.

\*\*\*\* Si precisa che i redditi di capitale concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72% quando provengono da utili prodotti a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007 e fino all’esercizio in corso al 31/12/2016, del 40% se derivano da utili prodotti sino all’esercizio in corso al 31/12/2007 e del 58,14% quando sono originati da utili prodotti a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2016 e fino all’esercizio in corso al 31/12/2017.

\*\*\*\*\* Gli utili e gli altri proventi equiparati provenienti da imprese residenti o domiciliate in Stati o Territori che hanno un regime fiscale privilegiato, per contro, partecipano al 100% al reddito complessivo sia che siano stati prodotti fino all’esercizio in corso al 31/12/2017 che in quelli successivi, se derivano da partecipazioni di natura qualificata ovvero da partecipazione di natura non qualificata in imprese i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati (art. 47, comma 4, del T.U.I.R.). Il regime di totale imponibilità dei redditi di capitale provenienti da società residenti in territori a fiscalità privilegiata non opera nel caso in cui si applicano l’art. 167, comma 1, del T.U.I.R., o la regola delle CFC e nell’ipotesi di applicazione dell’art. 167, comma 5, del T.U.I.R., ovvero in caso di ammissibilità dell’interpello. I dividendi distribuiti da una società estera e formati con redditi prodotti in un esercizio in cui era considerata black list con le regole all’epoca vigenti, ma non con le regole vigenti al momento della distribuzione, non sono soggetti a tassazione al 100% (Telefisco 2019). Non sono mai considerati regimi fiscali privilegiati quelli di Stati o territori appartenenti all’Unione europea o allo Spazio economico europeo.

\*\*\*\*\*\* Gli utili di fonte estera, compresi quelli derivanti da contratti di associazione in partecipazione, corrisposti a persone fisiche residenti, derivanti da partecipazioni qualificate o meno, sono soggetti ad imposta sostitutiva nella stessa misura della ritenuta alla fonte a titolo di imposta applicata in Italia sui redditi della stessa natura ex art. 18 del T.U.I.R.. Il contribuente può non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva e, in tal caso, gli compete il credito di imposta per le imposte assolte all’estero.

1. ***REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA DELLE IMPRESE MINORI EX ART. 66 DEL T.U.I.R..***

Nel regime misto cassa – competenza delle imprese minori, ai sensi della C.M. n. 11/E/2017, sono imponibili nell’ambito del reddito di impresa secondo il criterio di cassa **le remunerazioni spettanti relativamente ai contratti di associazione in partecipazione** e a quelli di cui all’art. 2554 c.c..

È imponibile secondo il criterio di competenza **il valore normale dei beni assegnati agli associati.**

15.2 Il trattamento IRAP

Occorre prioritariamente considerare **la natura dell’apporto** effettuato alla stipula del contratto e secondariamente distinguere il trattamento fiscale in capo all’associato rispetto a quello **in capo all’associante.**

Va poi differenziato il caso dell’associante/associato **che opera in regime di contabilità ordinaria** rispetto a quello che opera in regime semplificato delle imprese minori ex art. 66 del T.U.I.R..

Ai sensi dell’art. 1, comma 8, della Legge di Bilancio 2022 (Legge n. 234/2021), a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 1° gennaio 2022, l’Irap non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell’art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997.

## 15.2.1 La deducibilità del costo in capo all’associante

1. ***REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA***

**1) APPORTO DI LAVORO**

Le somme di denaro erogate all’associato receduto, che abbia effettuato **un apporto di lavoro**, sono deducibili (C.M. n. 189/E/1999):

* **al 100%**, se sono liquidate **ad associati imprenditori**, che hanno conferito un apporto rientrante nel reddito di impresa;
* allo 0%, **quando sono liquidate a un associato non imprenditore,** che ha effettuato un apporto di solo lavoro e, quindi, rientrante nel reddito di lavoro autonomo.

A partire dal 25/6/2015, i contratti di associazione in partecipazione **con solo apporto di lavoro** possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica.

Ciononostante, per le persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti **già stipulati e non ancora cessati.**

Se l’associante è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

**2) APPORTO DI CAPITALE O MISTO**

La somma di denaro liquidata all’associato receduto, **qualunque sia la sua natura,** in caso di apporto in denaro o misto, è indeducibile agli effetti IRAP.

Secondo la R.M. n. 62/E/2005, gli utili attribuiti agli associati, che hanno effettuato apporti diversi da opere e servizi, **non possono essere dedotti** in sede di determinazione della base imponibile IRAP.

Inoltre, il valore normale ex art. 9, comma 2, del T.U.I.R. dei beni apportati **è deducibile dalla base imponibile** da assoggettare a tassazione IRAP dell’associante.

Se l’associante è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

**Tabella. Trattamento ai fini IRAP in capo all’associante del reddito da lui erogato all’associato receduto, residente o non residente.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Tipologia dell’associato** | **Natura dell’apporto** | **Deducibilità** |
| Persona fisica non imprenditore | Capitale o misto | No |
| Persona fisica non imprenditore | Lavoro \* | No |
| Imprenditore individuale o società di persone o di capitali | Capitale o misto | No |
| Società di persone o di capitali | Lavoro \* | Sì al 100% |

\* Dal 25/6/2015 i contratti di associazione in partecipazione con solo apporto di lavoro possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica; tuttavia, per le persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti già stipulati e non ancora cessati.

1. ***REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA DELLE IMPRESE MINORI EX ART. 66 DEL T.U.I.R..***

**Sono indeducibili** gli utili erogati agli associati receduti quando assumono la natura di reddito di lavoro autonomo, mentre sono ammessi in deduzione gli utili riconosciuti **agli associati imprenditori** (C.M. n. 189/E/1999).

Se l’associante è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

## 15.2.2 L’imponibilità del reddito in capo all’associato

1. ***REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA***

Agli effetti della quantificazione della base imponibile IRAP, si applica **il principio civilistico dell’inerenza** desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili.

1. **APPORTO DI LAVORO**

Non è imponibile ai fini IRAP la somma liquidata **all’associato receduto non imprenditore** (privato o lavoratore autonomo).

Per contro, è imponibile ai fini IRAP **la somma liquidata all’associato receduto imprenditore (società di persone o di capitali).**

Se l’associato è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

**2) APPORTO DI CAPITALE O MISTO**

Secondo la R.M. n. 62/E/2005, **il valore normale dei beni apportati**, in caso di apporto di capitale o misto, partecipa al valore della produzione netta dell’associato imprenditore.

La somma liquidata **all’associato imprenditore**, che ha apportato capitale oppure capitale e lavoro non è soggetta aIRAP, **dal momento che è inerente alla gestione finanziaria.**

Nell’ipotesi dell’associato non imprenditore, la predetta somma eccedente percepita **non soggiace a tassazione.**

In caso contrario, concorre alla **determinazione della base imponibile IRAP.**

Se l’associato è una persona fisica è esonerato dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

**Tabella. Trattamento ai fini IRAP in capo all’associato.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Tipologia dell’associato** | **Natura dell’apporto** | **Imponibilità ai fini IRAP** |
| Persona fisica non imprenditore | Lavoro\* | No. |
| Persona fisica non imprenditore | Capitale o misto | No. |
| Società di persone o società di capitali | Lavoro | Sì. |
| Imprenditore individuale o società di persone o società di capitali | Capitale o misto | No. |

**\***\* Dal 25/6/2015 i contratti di associazione in partecipazione con solo apporto di lavoro possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica; tuttavia, per le persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti già stipulati e non ancora cessati.

1. ***REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA DELLE IMPRESE MINORI EX ART. 66 DEL T.U.I.R..***

Si ritengono valide le stesse regole previste per i soggetti operanti in regime di contabilità ordinaria.

15.3 Il trattamento ai fini IVA

**1) APPORTO DI LAVORO**

Si precisa che **le prestazioni di lavoro degli associati** nell’ambito dei contratti previsti dall’art. 53, comma 2, lettera c), del D.P.R. n. 917/1986, **non si reputano effettuate nell’esercizio di arti e professioni**.

Ex art. 5, D.P.R. 633/1972, non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni e, quindi, **non sono soggette a IVA** le prestazioni di lavoro rese dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione **con apporto di solo lavoro** rese da soggetti **che non esercitano per professione abituale** altre attività di lavoro autonomo.

Considerato che, a partire dal 25/6/2015, l'apporto non può essere rappresentato da lavoro, nel caso in cui l'associato sia una persona fisica, **tale eventualità sussiste solo per i contratti già stipulati fino alla loro scadenza.**

Per i contratti stipulati **prima del 25/6/2015 e non ancora scaduti**, le regole in materia di IVA sono di seguito esposte:

* se l'associato è un privato che non esercita un'attività d'impresa o non esercita ad altro titolo un’attività di lavoro autonomo**, l'utile a lui attribuito non è assoggettato ad IVA;**
* se l'associato **è un soggetto che esercita in via abituale altre attività di lavoro autonomo**, l'utile a lui attribuito è soggetto ad IVA (ad esempio, quando l’associato è un geometra iscritto alla Cassa dei geometri che ha stipulato nel 2012 **un contratto di associazione in partecipazione** con l’associante società di servizi ex R.M. n. 252/E/2002);
* se l'associato è un soggetto **che esercita attività d'impresa**, l'utile a lui attribuito è soggetto ad IVA.

Pertanto, allo stato attuale, in caso di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro, dato che l'associato è sempre una persona giuridica, la somma a lui liquidata in caso di recesso **è assoggettata ad IVA.**

1. **APPORTO DI CAPITALE O MISTO**

In assenza di disposizioni del D.P.R. n. 633/1972, per i contratti di associazione in partecipazione aventi ad oggetto **apporti diversi dalla prestazione di opere e servizi**, si ritengono applicabili, **ex Risoluzione Agenzia delle entrate n. 62/E/2005,** i principi generali fissati dalla normativa e occorre verificare se sussistono i presupposti dell’assoggettamento a IVA.

Ne deriva che, **ai sensi dell’art. 1 del D.P.R. n. 633/1972**, l'apporto di capitali a titolo di proprietà e l'apporto promiscuo di capitali e lavoro (cessione o trasferimento della disponibilità di beni diversi dal denaro e di servizi) effettuato nell'esercizio dell'attività di impresa costituiscono **operazioni imponibili ai fini IVA.**

Tuttavia, qualora se l'apporto di capitali o misto di capitali e lavoro è rappresentato da denaro**, l'IVA non va applicata** (art. 2, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972).

Nei casi nei quali occorre applicare l'IVA sull'apporto di beni, la base imponibile è rappresentata dal **valore normale del bene.**

**Tabella. Trattamento ai fini IVA del reddito percepito in capo all’associato receduto.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Tipologia di associato** | **Natura dell’apporto** | **Imponibilità ai fini IVA** |
| Privato non imprenditore | Lavoro \* | No |
| Lavoratore autonomo professionale, imprenditore individuale o società di persone o società di capitali | Lavoro \* | Sì |
| Privato non imprenditore | Capitale (compreso il denaro) o misto | No |
| Lavoratore autonomo professionale, imprenditore individuale o società di persone o di capitali | Capitale (escluso il denaro) o misto | Sì |
| Lavoratore autonomo professionale, imprenditore individuale o società di persone o di capitali | Denaro | No |

\* Dal 25/6/2015 i contratti di associazione in partecipazione con solo apporto di lavoro possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica; tuttavia, per le persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti già stipulati e non ancora cessati.

## 15.3.1 Il trattamento ai fini delle altre imposte indirette

Il recesso anticipato dal contratto di associazione in partecipazione **è soggetto a registrazione in caso d’uso oppure in termine fisso a seconda** della tipologia dell’apporto.

**Sono coobbligati in solido** ad assolvere l’imposta di registro l’associato e l’associante.

Le imposte indirette, nella fattispecie del recesso, sono assolte di regola **dall’assegnatario della somma liquidata** e, quindi, dall’associato receduto, anche se **il loro pagamento può essere posto a carico dell’associazione e, a tale scopo,** occorre verificare il contenuto dei **patti associativi.**

L’atto di recesso dell’associato non va depositato presso la Camera di commercio, dal momento che il contratto di associazione in partecipazione, a differenza dei contratti di società, **non è soggetto agli obblighi di pubblicità camerale.**

Tuttavia, per avere valenza fiscale e produrre effetti verso i terzi, tale atto **va** **redatto in forma di scrittura privata autenticata o registrata** o di atto pubblico.

Mentre l’imposta di registro si assolve **con il modello F23**, quella di bollo si paga **con il modello F24.**

1. **APPORTO DI LAVORO**

In caso di apporto di lavoro**, è prevista la registrazione solo in caso d’uso.**

**È dovuta l’imposta di registro in misura fissa pari a euro 200** sulla somma in denaro liquidata all’associato receduto.

1. **APPORTO DI CAPITALE O MISTO**

Se all’associato sono restituiti i beni apportati, ai fini della quantificazione dei tributi da versare in sede di registrazione, occorre considerare **la natura dell’apporto.**

Quando l’apporto è costituito **da immobili o beni da diporto (imbarcazioni e natanti) assoggettati a IVA**, sono dovute l’imposta di registro in misura fissa per euro 200 ex art. 2, comma 2, Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, oltre **alle imposte ipotecarie e catastali pari a euro 200 ciascuna.**

La registrazione, in questa ipotesi**,** deve avvenire entro venti giorni quando l’atto è formato in Italia (**entro sessanta giorni quando l’atto è formalizzato all’estero**).

Le imposte ipotecarie, le imposte catastali, l’imposta di registro in misura fissa pari a euro 200, oltre all’IVA, **se i beni immobili e quelli da diporto (imbarcazioni e natanti) sono soggetti a IVA;**

Le imposte ipotecarie e le imposte catastali in misura fissa pari a euro 50 e l’imposta di registro in misura proporzionale (2% o 9% o 15%, con un minimo di euro 1.000), **se i beni immobili e da diporto (imbarcazioni e natanti) non sono soggetti a IVA.**

**Con riferimento alle imbarcazioni,** l’imposta di registro è commisurata alla loro lunghezza ai sensi dell’art. 7 della Tariffa, parte prima, del D.P.R. n. 131/1986.

**L’imposta di registro è fissa e pari a euro 200,** quando si tratta di beni differenti dagli immobili e dai beni da diporto, **non importa se soggetti a IVA o meno** (ad esempio, somma in denaro) e la registrazione avviene entro venti giorni (o 60 giorni se l’atto è formato all’estero).

La base imponibile da utilizzare **ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale** è costituita dal valore dei beni (corrispettivo) dichiarato nell’atto.

In particolare**, nell’ipotesi dei beni immobili**, la base imponibile si identifica con il valore venale in comune commercio del bene.

Si applica l’imposta di bollo in misura fissa per euro 16 per ogni foglio dell’atto.

Infine, si osserva che **si registra in termine fisso** anche l’atto di recesso con il quale si restituiscono all’associato azioni o obbligazioni, con assolvimento **dell’imposta fissa di registro di euro 200.**

**Tabella. Imposte d’atto (bollo, registro, ipotecarie e catastali) dovute in caso di recesso dell’associato.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Natura dell’apporto** | **Registrazione dell’atto** | **Imposta di registro** | **Imposta ipotecaria** | **Imposta catastale** | **Imposta di bollo** |
| Solo lavoro \* | In caso d’uso | Euro 200 | \_ | \_ | Euro 16 per ogni foglio |
| Beni immobili e unità da diporto  (soggetti a IVA) | In termine fisso \*\*\* | Euro 200 | Euro 200 | Euro 200 | Euro 16 per ogni foglio |
| Beni immobili e unità da diporto  (non soggetti a IVA) | In termine fisso | 2% o 9% o 15% (con un minimo di euro 1.000) \*\* | Euro 50 | Euro 50 | Euro 16 per ogni foglio |
| Beni diversi dagli immobili e dalle unità da diporto  (soggetti o no a IVA) | In termine fisso | Euro 200 | \_ | \_ | Euro 16 per ogni foglio |
| Azioni e obbligazioni | In termine fisso | Euro 200 | \_ | \_ | Euro 16 per ogni foglio |

\* Dal 25/6/2015 i contratti di associazione in partecipazione con solo apporto di lavoro possono essere stipulati solo se l’associato è una persona giuridica; tuttavia, per le persone fisiche continuano ad essere efficaci i contratti già stipulati e non ancora cessati.

\*\* L’aliquota ordinaria dell’imposta di registro sui trasferimenti immobiliari a titolo oneroso è pari al 9%. Nel caso di trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali l’aliquota è uguale al 15%. Si applica l’imposta di registro al 2% nell’ipotesi di compravendita di abitazioni che possiedono i requisiti per beneficiare delle agevolazioni prima casa, tranne che per gli immobili facenti parte delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Ai trasferimenti a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli, in favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, si applica l'imposta di registro ed ipotecaria nella misura fissa e l'imposta catastale nella misura dell'1%.

\*\*\* La registrazione, in questa ipotesi, deve avvenire entro venti giorni quando l’atto è formato in Italia (entro sessanta giorni quando l’atto è formalizzato all’estero).

16.  
Le scritture contabili del recesso

Nel caso in cui l’associato sia un imprenditore e sia l’associante che l’associato operino **in regime di contabilità ordinaria**, al momento del recesso, vengono compilate le scritture contabili secondo il metodo della partita doppia applicato al sistema del patrimonio e del risultato economico di seguito esposte.

Va tenuto presente che se, invece, uno solo dei due (associante o associato) adotta la contabilità ordinaria, sarà solo tale soggetto a compilare le scritture contabili suindicate secondo il metodo della partita doppia.

***1) Si ipotizza che il recesso avvenga in data 1/2/n, che l’associato abbia effettuato un apporto in denaro di euro 50.000 e che la somma liquidata all’associato sia restituita con accredito in conto corrente bancario.***

1. **LE SCRITTURE A PARTITA DOPPIA DELL’ASSOCIANTE**

Si rileva il debito dell’associante verso l’associato per euro 50.000.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | ASSOCIATO Y RECEDUTO CONTO COMPETENZE  ***(B 7/CE)*** | Liquidazione del compenso all’associato receduto | € 50.000,00 |  |
| ***1/2/n*** | DEBITI VERSO ASSOCIATO Y RECEDUTO  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Liquidazione del compenso all’associato receduto |  | € 50.000,00 |

All’atto del pagamento, tramite addebito su conto corrente bancario, si effettuano le scritture corrispondenti.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | DEBITI VERSO ASSOCIATO Y RECEDUTO  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Pagamento tramite banca del compenso all’associato receduto | €  50.000,00 |  |
| 1/2/n | BANCA X C/C  ***(C IV 1/ATTIVO SP)*** | Pagamento tramite banca del compenso all’associato receduto |  | €  50.000,00 |

**A) LE SCRITTURE A PARTITA DOPPIA DELL’ASSOCIATO IMPRENDITORE**

Si rileva il credito dell’associato verso l’associante per euro 50.000.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | CREDITI VERSO ASSOCIANTE X  ***(C II 5-QUATER/ATTIVO SP)*** | Liquidazione del compenso da parte dell’associante a seguito di recesso | € 50.000,00 |  |
| 1/2/n | PROVENTI DA RECESSO ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE  ***(A 5/CE)*** | Liquidazione del compenso da parte dell’associante a seguito di recesso |  | € 50.000,00 |

All’atto della riscossione, tramite accredito su conto corrente bancario, si effettuano le scritture corrispondenti.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | BANCA X C/C  ***(C IV 1/ATTIVO SP)*** | Riscossione tramite banca del compenso da parte dell’associante a seguito di recesso | €  50.000,00 |  |
| 1/2/n | CREDITI VERSO ASSOCIANTE X  ***(C II 5-QUATER/ATTIVO SP)*** | Riscossione tramite banca del compenso da parte dell’associante a seguito di recesso |  | € 50.000,00 |

***2) Se, con riferimento all’esempio suindicato, a causa di mancanza di liquidità, l’associante non restituisce in tutto o in parte l’apporto all’associato, si determina una sopravvenienza (attiva per l’associante e passiva per l’associato). Nel caso considerato la sopravvenienza ammonta a euro 50.000.***

1. **LE SCRITTURE A PARTITA DOPPIA DELL’ASSOCIANTE**

Si rileva il debito dell’associante verso l’associato per euro 50.000.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | ASSOCIATO Y RECEDUTO CONTO COMPETENZE  ***(B 7/CE)*** | Liquidazione del compenso all’associato receduto | €  50.000,00 |  |
| 1/2/n | DEBITI VERSO ASSOCIATO Y RECEDUTO  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Liquidazione del compenso all’associato receduto |  | €   50.000,00 |

Viene contabilizzata una sopravvenienza attiva per la mancata restituzione dell’apporto.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | DEBITI VERSO ASSOCIATO Y RECEDUTO  ***(D 14/PASSIVO SP)*** | Rilevazione di una sopravvenienza attiva per mancato pagamento tramite banca del compenso all’associato receduto | €  50.000,00 |  |
| 1/2/n | SOPRAVVENIENZE ATTIVE STRAORDINARIE  ***(A 5/ALTRI RICAVI E PROVENTI)*** | Rilevazione di una sopravvenienza attiva per mancato pagamento tramite banca del compenso all’associato receduto |  | €  50.000,00 |

1. **LE SCRITTURE A PARTITA DOPPIA DELL’ASSOCIATO IMPRENDITORE**

Si rileva il credito dell’associato verso l’associante per euro 50.000.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | CREDITI VERSO ASSOCIANTE X  ***(C II 5-QUATER/ATTIVO SP)*** | Liquidazione del compenso da parte dell’associante a seguito di recesso | € 50.000,00 |  |
| 1/2/n | PROVENTI DA RECESSO ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE  ***(A 5/CE)*** | Liquidazione del compenso da parte dell’associante a seguito di recesso |  | € 50.000,00 |

Viene contabilizzata una sopravvenienza passiva per la mancata restituzione dell’apporto.

**Libro Giornale**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Data*** | ***Conti*** | ***Descrizione*** | ***Dare*** | ***Avere*** |
| 1/2/n | SOPRAVVENIENZE PASSIVE STRAORDINARIE  ***(E 21/CE)*** | Riscossione tramite banca del compenso da parte dell’associante a seguito di recesso | € 50.000,00 |  |
| 1/2/n | CREDITI VERSO ASSOCIANTE X  ***(C II 5-QUATER/ATTIVO SP)*** | Riscossione tramite banca del compenso da parte dell’associante a seguito di recesso |  | € 50.000,00 |

17.  
Le esemplificazioni - recesso

17.1 Recesso dell’associato in partecipazione – Aspetti civilistici, contabili e fiscali

**Esempio 1**

***È stata costituita mediante atto pubblico il 13/3/n un’associazione in partecipazione tra due s.r.l. con apporto di lavoro e capitale. Viene risolto il contratto per atto pubblico con recesso dell’associato con liquidazione della somma di euro 90.000 all’associato receduto. Vengono successivamente riscontrati dei danni nella realizzazione delle opere nel periodo in cui l’associato partecipava all’associato. L’associato può esserne civilisticamente ritenuto responsabile?***

I terzi acquistano diritti ed assumono obbligazioni esclusivamente nei confronti dell’associante e quindi eventuali responsabilità sono limitate al rapporto interno tra l’associante e l’associato.

L’associato non è responsabile nei confronti dei terzi per i danni provocati durante il periodo in cui partecipava all’associazione in partecipazione, ma potrà essere ritenuto responsabile per i danni causati nell’esercizio delle sue funzioni se questi sono a lui riconducibili e, soprattutto, se questi danni hanno causato delle perdite all’associazione ai sensi degli artt. 2549 e seguenti c.c. che regolano il contratto di associazione in partecipazione.

Nella fattispecie concreta, occorre fare riferimento alle clausole contrattuali inerenti il rapporto associativo e alle condizioni espressamente pattuite tra le parti in sede di risoluzione del contratto.

Qualora, per esempio, sia stata esplicitamente pattuita la tacitazione di ogni rispettiva pretesa, all’associato non potrà essere addebitata la responsabilità dei danni cagionati ai terzi e rilevati successivamente alla sua fuoriuscita dall’associazione.

**Esempio 2**

***Il 14/4/n viene costituita per scrittura privata registrata un’associazione in partecipazione tra due s.r.l. commerciali con apporto di solo capitale (denaro). A causa di gravi difficoltà finanziarie, l’associante non è in grado di restituire l’intera somma apportata. L’associato accetta di risolvere il contratto e recede senza rinunciare al credito. Viene redatta una scrittura privata registrata. Si determinano delle sopravvenienze passive rilevanti ai fini fiscali per l’associante? In quali voci di conto si contabilizzano?***

Le sopravvenienze generate a seguito della mancata restituzione dell’apporto assumono rilevanza fiscale.

Infatti, non sono assimilabili alla rinuncia ad un credito da parte di un associato.

Ex art. 101, comma 7, del D.P.R. n. 917/1986, i versamenti in denaro in conto capitale alle società di cui al comma 6 dai propri soci e la rinuncia dei soci ai crediti non sono deducibili e il loro importo va ad aggiungersi al costo della partecipazione nei limiti del valore fiscale del credito.

La mancata restituzione dell’apporto genera una sopravvenienza passiva straordinaria per l’associato (voce E21 di Conto economico) e una sopravvenienza attiva straordinaria per l’associante (voce A5 di Conto economico).

**Esempio 3**

***Una s.r.l. artigiana recede nell’anno n da un contratto di associazione in partecipazione per scrittura privata con una s.r.l.. A suo tempo era stato effettuato un apporto di solo lavoro. La somma liquidata è imponibile ai fini delle imposte dirette e IVA per l’associato? È deducibile dal reddito di impresa e agli effetti IRAP per l’associante? In quale quadro della dichiarazione dei redditi si evidenzia la somma liquidata? È necessario che l’atto di recesso sia registrato?***

Va innanzitutto tenuto presente il principio generale secondo cui, ex C.M. n. 50/E/2002**,** in mancanza di atti aventi data certa, la quota spettante all’associato non ha alcuna rilevanza fiscale né per l’associato, per il quale non concorre a formare il reddito complessivo, né per l’associante come costo nell’ambito del reddito d’impresa.

In presenza di registrazione dell’atto, valgono le considerazioni di seguito espresse.

Le somme di denaro erogate all’associato receduto, che abbia effettuato un apporto di lavoro, sono deducibili ai fini IRAP e IRES per l’associante.

Relativamente all’associato, tali somme sono imponibili IRES e IRAP, oltre che ai fini IVA.

L’associante e l’associato receduto espongono tali somme in dichiarazione dei redditi nel quadro RF del modello Redditi società di capitali.

**Esempio 4**

***Una s.n.c. artigiana recede nell’anno n da un contratto di associazione in partecipazione redatto per atto pubblico con una s.r.l. pure artigiana. L’associato aveva effettuato originariamente un apporto misto (fabbricati e lavoro). Gli viene restituito il fabbricato strumentale che è soggetto a IVA (22%). Sono dovute le imposte d’atto sull’atto pubblico di recesso? In che misura? Chi deve pagare tali imposte?***

In caso di restituzione del fabbricato strumentale, l’atto pubblico di recesso va registrato dal notaio entro venti giorni dalla stipula e sono dovute le imposte d’atto come segue:

* imposta di registro, ipotecarie e catastali per euro 200 ciascuna;
* imposta di bollo di 16 euro per ogni foglio.

Sono coobbligati in solido ad assolvere l’imposta di registro l’associato e l’associante.

**Esempio 5**

***Una s.a.s. commerciale recede nell’anno n da un contratto di associazione in partecipazione redatto per atto pubblico con una s.r.l.. L’associato aveva effettuato originariamente un apporto di terreni non agricoli. Gli viene restituito il terreno che non è soggetto a IVA. Quali sono le imposte d’atto dovute in questo caso? Su quale valore si applica l’imposta di registro?***

In caso di restituzione del terreno non agricolo, l’atto pubblico di recesso deve essere registrato dal notaio entro venti giorni dalla stipula e sono dovute le imposte d’atto come segue:

* imposta di registro 9% con un minimo di euro 1.000, nonché le imposte ipotecarie e catastali per euro 50 ciascuna;
* imposta di bollo di 16 euro per ogni foglio.

La base imponibile è rappresentata dal valore venale in comune commercio.

18.   
Gli allegati



[IL CONTRATTO DI ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE](https://cdn.fiscoetasse.com/upload/Ebook_allegato1_contratto_di_associazione_in_partecipazione_Braga.doc)

****

[IL CONTRATTO DI ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE PER IL COMPIMENTO DI UN DETERMINATO AFFARE](https://cdn.fiscoetasse.com/upload/Ebook_allegato2_Contratto_associazione_determinato_affare_braga.doc)

Immagine che contiene Blu elettrico, blu, Rettangolo, schermata

Descrizione generata automaticamente

[LA LETTERA DI RECESSO DELL’ASSOCIATO CON APPORTO DI SOLO CAPITALE](https://cdn.fiscoetasse.com/upload/ebook_braga_lettera_comunicazione_recesso_solo_capitale.doc)

Immagine che contiene Blu elettrico, blu, Rettangolo, schermata

Descrizione generata automaticamente

[LA LETTERA DI RECESSO DELL’ASSOCIANTE CON APPORTO D SOLO LAVORO](https://cdn.fiscoetasse.com/upload/ebook_braga_lettera_comunicazione_recesso_opere.doc)



[RAPPORTO DI ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE CON APPORTO DI LAVORO E CAPITALE](https://cdn.fiscoetasse.com/upload/ebook_braga_lettera_comunicazione_recesso.doc)