

STEFANO MARCHESE

**FRAMMENTI DI GIURISPRUDENZA
SUL REGIME TRIBUTARIO DELL'ASSOCIAZIONE
IN PARTECIPAZIONE**

Estratto da: Rivista di Diritto e Pratica Tributaria

Volume LXIV - (1993) - n. 1



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
1993

Frammenti di giurisprudenza sul regime tributario dell'associazione in partecipazione (*)**I**

Il contratto di associazione in partecipazione, ancorché stipulato fra coniugi, dà sempre diritto all'associante di detrarre dalla propria dichiarazione la quota di utile assegnata al coniuge quale corrispettivo delle prestazioni effettuate.

Comm. trib. 1° grado Reggio Emilia, sez. VII, 2 agosto 1991.

(Omissis). — Ed è appunto nel merito che le doglianze di parte ricorrente appaiono più che fondate. Il 1° comma dell'art. 59, in particolare, stabilisce che non sono ammesse deduzioni a titolo di compenso dell'opera svolta dall'imprenditore e dalle persone indicate nel 3° comma dell'art. 15 (dello stesso d.p.r. 597/73). Il riferimento al 3° comma dell'art. 15 è troppo puntuale e preciso. Non convince l'interpretazione della Direzione generale del Ministero delle finanze (risoluzione n. 9/674/80) laddove afferma: «L'impreciso riferimento al 3° comma dell'art. 15 ancora contenuto nell'art. 59 — dipendente dalle modifiche, frattanto apportate allo stesso art. 15 — mentre è da imputarsi ad una carenza di coordinamento tra le due disposizioni, nulla toglie all'efficacia dell'indicata norma sostanziale, non potendosi rilevare una effettiva volontà del legislatore, intesa ad abrogare o comunque a modificare la norma stessa. Inoltre, il generale divieto di cui al ripetuto 1° comma dell'art. 59, quale scaturisce dalla sua ampia formulazione, non può porsi con riferimento ai soli compensi corrisposti per lavoro dipendente la cui disciplina ricade invece nel 2° comma dello stesso art. 59 e nessun elemento della relazione ministeriale a detto articolo porta ad una diversa interpretazione della chiara lettera della disposizione in esame. Infine, la circostanza che ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 5 del d.p.r. n. 597, siano imputabili ai familiari collaboratori nell'impresa familiare quote di utili dell'impresa stessa sta proprio a dimostrare il contrario di quanto sostiene il professionista istante, in quanto al di fuori della specifica ipotesi dell'impresa familiare, in ordine alla quale si fa riferimento a quote di reddito già determinate, torna applicabile, ai fini della determinazione del reddito di impresa, il divieto imposta dal 1° comma dell'art. 59. Ad analoga conclusione si perviene, alla luce delle considerazioni svolte, anche per il caso cui fa brevemente cenno l'istante di un rapporto di associazione in partecipazione nel quale l'apporto dell'associato (familiare) sia costituito da lavoro. Anche in tale ipotesi, infatti, si tratterebbe comunque della corresponsione di un compenso la cui deducibilità nella determinazione del reddito d'impresa è esclusa nel caso specifico della norma in argomento».

La Direzione generale del Ministero delle finanze nega quindi che, ai fini fiscali, gli effetti del contratto di associazione in partecipazione, fra coniugi, possano essere fatti valere; e lo nega, formalmente, in due occasioni: la prima, a chiarire lettere, con la risoluzione più volte citata; la seconda, in risposta ad alcuni quesiti posti dal *Sole 24 Ore* del 23 maggio 1987 laddove ha affermato che il computo delle quote spettanti agli associati in partecipazione in diminuzione del reddito di impresa dell'associante è ammesso ai fini fiscali solo se ricorrono le seguenti condizioni:

a) se il contratto di associazione in partecipazione risulti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata i quali devono, tra l'altro, contenere la specificazione dell'apporto e, qualora questo sia costituito da denaro e altri valori, elementi certi e precisi comprovanti l'avvenuto apporto;

b) se, con riguardo all'ipotesi di apporto costituito dalla prestazione di lavoro, gli associati non siano familiari dell'associante compresi tra quelli indicati nell'art. 15 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597. In questa fattispecie trattasi, infatti, di un compenso corrisposto sotto forma di partecipazione agli utili la cui estromissione, nella determinazione del reddito fiscale d'impresa di spettanza dell'imprenditore, non è consentita ai sensi dell'art. 59, 1° comma, dello stesso decreto ed in conformità a quanto precisato nella risoluzione n. 9/674.

La Commissione osserva che l'escludere gli effetti fiscali, nelle associazioni in partecipazione, ai familiari, può anche essere dettato da motivi di prudenza fiscale ma non è certamente coerente né logico da un punto di vista giuridico. Stabilito, infatti, contrattualmente, il criterio di divisione degli utili (vuoi per impresa familiare, vuoi per associazione) non può tale criterio essere ricondotto «nell'ambito applicativo del divieto di cui all'art. 59 il quale opera esclusivamente per i compensi aventi natura di costo».

Non si capisce poi, perché, invece, potrebbe essere valida (così come la Direzione ha chiarito) l'associazione in partecipazione tra familiari, quando l'apporto degli stessi non sia lavoro ma capitale. In questa ipotesi, secondo la Direzione, l'associazione in partecipazione è ammessa.

Non può essere condivisa siffatta tesi, contraria ad ogni principio di diritto scritto. Quanto sopra non è giuridicamente logico né coerente e questa Commissione non può che prendere atto dell'assoluta legittimità, ai fini fiscali, dell'associazione in partecipazione di cui al ricorso. Se è infatti legittima, civilisticamente, l'associazione, lo è altrettanto anche fiscalmente a meno di una norma chiara puntuale precisa che, allo stato attuale, non esiste.

Ma vi è di più.

Invero, ad una attenta lettura dell'art. 59 non può sfuggire come la norma parli di indeducibilità dei compensi, riferendosi (com'è desumibile dal 1° e 3° comma) ai compensi di lavoro dipendente e/o di lavoro autonomo: in altri termini la lettura della norma fa chiaramente comprendere come l'indeducibilità sia riferita a quei soli com-

pensi che siano da lavoro dipendente e/o a associazione in partecipazione del proprio apporto, un partecipazione agli utili della su-

Quota di utile, per mai compenso. E che a *contrariis*, desumibile dove viene espressamente cipationi agli utili degli a-

Laddove il legislatore partecipazione agli utili, com'afferma, sempre e con della categoria «partecipazione verso dai compensi «con 3° comma del più volte pressamente nell'ultima esse (ossia delle somme partecipazione agli utili) te comma».

Sono indeducibili, ai sensi delle quote di reddito attribuite al contratto di associazione in partecipazione, ai sensi dell'art. 59, 1° comma, del d.l.r. n. 917 del 1986, i compensi attribuiti agli associati in partecipazione agli utili.

Trib. pen. Udine, 9 ottobre 1987.

(Omissis). — La somma di cui si tratta è la somma di partecipazione come indebitamente ammortamento, comprendente tra le componenti negative «compensi a terzi», trattata agli utili riconosciuta alla del contratto di associazione lavorativa.

L'ufficio finanziario ha quanto il compenso era di partecipazione si riferiscono all'anno non può aversi riferimento mette senza esclusioni la degli associati in partecipazione 1973 non ammette in deduzione svolte dalle persone indicate

pensi che siano da considerare come corrispettivi di prestazioni di lavoro dipendente e/o autonomo. Ora, nel caso del contratto di associazione in partecipazione l'associato viene a percepire, a fronte del proprio apporto, una quota dell'utile dell'impresa («una partecipazione agli utili della sua impresa» art. 2549 c.c.).

Quota di utile, per definizione e per significato letterale, non è mai compenso. E che l'interpretazione suddetta sia assai fondata è, *a contrariis*, desumibile proprio dall'ultimo comma dell'art. 59 citato, dove viene espressamente prevista l'indeducibilità fiscale delle partecipazioni agli utili degli amministratori delle s.n.c. e delle s.a.s..

Laddove il legislatore non ammette la deducibilità fiscale di partecipazione agli utili, com'è quella dell'associato in partecipazione, lo afferma, sempre e comunque. Non solo: che e come i compensi della categoria «partecipazione agli utili» siano qualcosa di ben diverso dai compensi «corrispettivi di un lavoro autonomo» di cui al 3° comma del più volte citato art. 59, il legislatore lo specifica espressamente nell'ultima parte dello stesso, laddove si legge ... «Di esse (ossia delle somme corrisposte agli amministratori a titolo di partecipazione agli utili) non si tiene conto agli effetti del precedente comma».

II

Sono indeducibili, ai sensi dell'art. 59 del d.p.r. n. 597 del 1973, le quote di reddito attribuite al coniuge associato nell'impresa con contratto di associazione in partecipazione, mentre l'art. 62 del t.u.i.r. n. 917 del 1986 ammette senza esclusioni la deducibilità delle partecipazioni agli utili degli associati in partecipazione.

Trib. pen. Udine, 9 ottobre 1991, n. 337.

(*Omissis*). — La somma di L. 35.533.000 indicata al capo di imputazione come indebitamente dedotta in riferimento alle sole quote di ammortamento, comprende si è detto anche L. 7.033.000 esposti tra le componenti negative del reddito di impresa minore come «compensi a terzi», trattandosi in realtà di quota di partecipazioni agli utili riconosciuta alla moglie del titolare della farmacia in virtù del contratto di associazione in partecipazione con apporto di attività lavorativa.

L'ufficio finanziario ha escluso la deducibilità delle somme in quanto il compenso era dovuto al coniuge. Poiché i redditi in questione si riferiscono all'anno 1982, ad avviso di questo Tribunale non può aversi riferimento all'art. 62 t.u. n. 917 del 1986, che ammette senza esclusioni la deducibilità delle partecipazioni agli utili degli associati in partecipazione, mentre l'art. 59 d.p.r. n. 597 del 1973 non ammette in deduzione dal reddito i compensi per opere svolte dalle persone indicata nel 3° comma dell'art. 15 medesimo

decreto (peraltro modificato con l. n. 114 del 1977). La Direzione generale delle imposte, con proprie disposizioni (n. 9/674 del 16 maggio 1980) aveva ribadito il divieto imposto dall'art. 59 al di fuori della specifica ipotesi dell'impresa familiare, anche nel caso di un rapporto di associazione in partecipazione nel quale il rapporto del familiare associato sia costituito dal lavoro. Né pare possa invocarsi, a favore della deducibilità, la dichiarazione di illegittimità costituzionale del cumulo dei redditi, trattandosi nel caso dell'impresa non di cumulo di redditi autonomamente prodotti, che vengano cumulati unicamente per effetto del rapporto di coniugio, ma di redditi di un'unica impresa, ancorché individuale, cui concorre l'opera di un familiare.

In conclusione pare a questo tribunale che almeno per parte delle deduzioni non possa escludersi la materialità del fatto sotto il profilo della esposizione indebita di costi. L'evidente mancanza di attività frodatorie (ma mancherebbe anche ogni attività di nascondimento), trattandosi di costi esposti e chiaramente valutabili nella loro natura e causale dall'ufficio finanziario, sulla base della dichiarazione della parte portano a concludere che non si configura la violazione dell'art. 4, n. 7, contestato, così come risultante dopo la pronunzia della Corte costituzionale di cui alla sentenza n. 35 del 1991.

La formula di proscioglimento, non potendosi negare l'esistenza almeno di parte dei costi sotto il profilo della normativa fiscale, dovrà essere quella «perché il fatto non è più preveduto dalla legge come reato».

III

L'attribuzione di un reddito di partecipazione al coniuge con cui sia stato stipulato un contratto di associazione in partecipazione legittima la deduzione del correlativo importo dal reddito di impresa maturato in capo all'associante.

Comm. trib. 1° grado Udine, sez. III, 29 aprile 1991, n. 666.

(Omissis). — Per quanto attiene alla seconda eccezione si osserva in via preliminare che nella maggior parte delle farmacie a conduzione familiare esistono, tra il farmacista e i suoi familiari collaboratori, contratti di associazione in partecipazione perché la gestione di una farmacia tramite una società è vietata dalla legislazione sanitaria e la dottrina prevalente sembra escludere anche l'impresa familiare (art. 11, l. n. 475 del 1968). Se le attuali norme consentissero, come consentono, soltanto nell'impresa familiare, la suddivisione del reddito d'esercizio tra i collaboratori parenti e ciò fosse precluso all'impresa farmacia da altre disposizioni, si verrebbe a creare una disparità di trattamento nell'obbligazione tributaria di soggetti passivi

che pur trovandosi nell'impresa familiare, sono trattati in modo diverso rispetto a quelli che si trovano in società con il disposto dell'art. 59.

In realtà ciò non avviene. In sentenza 15 luglio 1976, la Corte costituzionale del cumulo dei redditi non provocava nel trattamento del coniuge una discriminazione, non soggetta a tassazione, non soggetta a tassazione ed effettivamente separata, ma metteva in evidenza l'inesistenza delle aliquote, finché non si imputando al marito anche il reddito previsto per conto proprio, ma soltanto da quello del coniuge. La sentenza 114 del 1977 e proprio in base a tale sentenza, tuì l'art. 15 del d.p.r. n. 486 del 1977, il conferimento. La sostituzione del coniuge con il coniuge, qualunque reddito, ma il legislatore omissivo, medesimo decreto che, non ha mai previsto il reddito compensi per opera propria, comma dell'art. 15...». perché l'attuale 3° comma, non ha mai considerato a carico del coniuge le detrazioni spettanti al coniuge o di riconoscimento del coniuge, non più a che fare con l'art. 15 del d.p.r. n. 486 del 1977.

Alla luce della volontà del legislatore, peraltro permettere fenomeno, delle imposte sui redditi, ribadire la sua pretesa. non riconosce quali costi, pensì per lavoro prestato, te invece, nel 4° comma, partecipazione, senza spese o affini.

Ciò appare corretto per la deduzione dal reddito del coniuge, entità certa che potrebbe essere il reddito prodotto, provoca la cosa è consentire il riparto a un contratto di associazione, qualsiasi associato, coniuge d'impresa, trattandosi di reddito, bauto a produrlo. La cir-

che pur trovandosi nelle medesime condizioni, sarebbero fiscalmente trattati in modo diverso e questa circostanza verrebbe a porsi in antitesi con il disposto degli artt. 3 e 53 della Costituzione.

In realtà ciò non avviene perché la Corte costituzionale con sentenza 15 luglio 1976, n. 176 ebbe a dichiarare l'illegittimità costituzionale del cumulo dei redditi per gli effetti ingiusti e distorsivi che esso provocava nel trattamento dei redditi posseduti dalla donna coniugata, non soggetto passivo d'imposta, rispetto a quella legalmente ed effettivamente separata. Con tale sentenza la Corte ebbe modo di mettere in evidenza l'iniquità del cumulo che, a causa della progressività delle aliquote, finiva per penalizzare i coniugi non separati, imputando al marito anche i redditi della moglie, rispetto al trattamento previsto per conviventi non uniti dal vincolo del matrimonio ma soltanto da quello di gestire un'attività in comune. Proprio in seguito a tale sentenza vennero emanate le ll. n. 751 del 1976 e n. 114 del 1977 e proprio l'art. 6 di quest'ultimo provvedimento sostituì l'art. 15 del d.p.r. n. 597 del 1973 al quale l'art. 59 citato fa riferimento. La sostituzione eliminò la condizione di «coniuge a carico», qualunque reddito possedesse la moglie non legalmente separata, ma il legislatore omise di modificare il 1° comma dell'art. 59 del medesimo decreto che, ancora oggi, non ammette in deduzione dal reddito compensi per opera svolta dalle persone indicate: «... nel 3° comma dell'art. 15...». La dimenticanza è di tutta evidenza anche perché l'attuale 3° comma dell'art. 15 non elenca più le persone considerate a carico come nel testo originario, bensì tratta la misura delle detrazioni spettanti in determinati particolari casi (mancanza di genitore o di riconoscimento di figli naturali ecc....) che nulla hanno più a che fare con l'art. 59.

Alla luce della volontà legislativa di abolire il cumulo, senza peraltro permettere fenomeni di elusione, va interpretato l'art. 62 t.u. delle imposte sui redditi n. 917 del 1986, che l'ufficio invoca per ribadire la sua pretesa. Infatti, mentre nel 1° comma tale norma non riconosce quali costi deducibili dal reddito di impresa i compensi per lavoro prestato dall'imprenditore, dal coniuge ecc., ammette invece, nel 4° comma, le partecipazioni agli utili degli associati in partecipazione, senza specificare se debbano essere o meno coniugi o affini.

Ciò appare corretto perché: se non è consentito di ammettere in deduzione dal reddito compensi che risulterebbero alla fine costi di entità certa che potrebbero limitare o addirittura assorbire tutto il reddito **prodotto**, provocando fenomeni elusivi e distorsivi, ben altra cosa è **consentire** il riparto del reddito, una volta prodotto, in base a un contratto di associazione ove la partecipazione agli utili di un qualsiasi associato, coniuge compreso, nulla toglierebbe al reddito d'impresa, trattandosi di mero riparto tra coloro che hanno contribuito a produrlo. La circostanza che il coniuge abbia attivamente

sta dalla vigente legislazione fiscale, per la quale il reddito dichiarato viene diviso pro-quota associante e associato, mentre il maggior reddito accertato resterebbe imputato completamente ed interamente al solo associante.

La tesi dell'ufficio è infondata.

Non v'è dubbio che i redditi derivanti da associazioni in partecipazione non rientrino nella previsione normativa dell'art. 5 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597.

La suddetta norma, infatti, riguarda i redditi prodotti in forma associata, e cioè quei redditi di società di persone — non aventi personalità giuridica — specificamente indicati nella stessa norma (semplici [di fatto], in nome collettivo e in accomandita semplice) nonché i redditi delle imprese familiari, in cui le persone fisiche hanno un fondo comune da amministrare, esercitano in comune o no una data attività o più attività e concorrono, per tutti gli affari del sodalizio, al raggiungimento del fine sociale, partecipando ai risultati annuali della gestione sia positivi (utili) che negativi (perdite).

In nessuna parte del richiamato art. 5 è dato riscontrare — fondatamente e coerentemente — anche per il conseguente trattamento tributario, l'ipotesi soggettiva dell'associazione in partecipazione.

Questa ipotesi, infatti, è nettamente distinta dai casi previsti nell'art. 5 (società di persone) ed è disciplinata dall'art. 2549 ss. c.c.. Essa consente all'associante (persona fisica o giuridica), sia o no imprenditore, di attribuire all'associato soltanto una partecipazione agli utili (non anche alle perdite, se non nella misura prevista dall'art. 2553 e salvo diversa pattuizione contrattuale) della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto, in capitale o in lavoro.

A differenza delle società, nell'associazione in partecipazione non si ha un fondo comune da amministrare né un patrimonio autonomo né un esercizio comune di attività economica. Di conseguenza gli utili (o i redditi o il maggior reddito) dell'impresa o dell'affare vengono fatti propri dal solo associante, il quale, a sua volta, è obbligato (ma per un rapporto interno contrattuale) verso l'associato a corrispondergli la quota di utili a lui spettante (Cass. n. 5353/87).

Sicché i redditi o i maggiori redditi soggetti ad irpef derivanti dalle associazioni in partecipazione sono classificabili per l'associato come redditi di capitale quando l'apporto è costituito da prestazione di capitale (art. 41, lett. c) del d.p.r. n. 597/73), o come redditi di lavoro autonomo quando l'apporto è costituito da prestazione di lavoro (art. 49, 3° comma, lett. c).

I ricorsi pertanto debbono essere respinti.

(*) 1. — Le decisioni in rassegna affrontano due problemi afferenti i profili fiscali dell'associazione in partecipazione: quello della deducibilità o meno dal reddito d'impresa dell'associante delle quote di reddito attribuite al coniuge associato d'opera, e quello della possibilità degli uffici fiscali di imputare all'associato una quota del maggior reddito d'impresa accertato a carico dell'associante.

2. - A tal fine conviene prendere le mosse dalla disciplina civilistica del contratto di associazione in partecipazione (2).

L'art. 2549 c.c. definisce l'associazione in partecipazione come un contratto in base al quale «l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto».

Già dalla nozione dell'istituto si può desumere che siamo di fronte ad un contratto a prestazioni corrispettive, in cui l'apporto dell'associato si pone in relazione sinallagmatica rispetto all'attribuzione da parte dell'associante di una quota dell'utile (3).

Tuttavia, sulla natura giuridica del contratto *de quo* le discussioni sono tutt'altro che sopite. Se si escludono le teorie più risalenti, e ormai confutate, formatesi prevalentemente nel vigore dell'abrogato codice di commercio, che ravvisavano nel contratto in argomento i caratteri del mutuo (4), del prestito parziario (5), o della società (6), oggi il dibattito dottrinario sul-

(2) Anche la dottrina civilistica ha manifestato un notevole interesse sull'argomento, dimostrato dalla presenza di numerosi contributi.

Per un inquadramento del problema ricordiamo, oltre alla manualistica di diritto commerciale, i lavori di Cagnasso, *Brevi annotazioni in tema di contratto di associazione in partecipazione*, in *Giust. civ.*, 1983, I, 600; Casanova, *Le imprese commerciali*, Torino, 1955; Corapi, *Sulla partecipazione dell'associato alle perdite nell'associazione in partecipazione*, in *Riv. dir. comm.*, 1965, II, 267 ss.; Costi-Di Chio, *Società in generale - Società di persone - Associazione in partecipazione*, in *Giurisprudenza sistematica civile e commerciale* fondata da Bigiavi, Torino, 1980, 720 ss.; De Acutis, *Dell'associazione in partecipazione*, in *Commentario al c.c.*, diretto da Cendon, V, 2, Torino, 1991, 1405 ss.; De Ferra, *Associazione in partecipazione* (art. 2549-2554), in *Comm., Scialoja e Branca*, Bologna-Roma, 1973, 12 ss.; Ferri, voce *Associazione in partecipazione*, in *Digesto*, quarta ed., disc. priv., sez. comm., I, Torino, 1987, 505 ss.; Id., voce *Associazione in partecipazione*, in *Noviss. Digesto it.*, I, Torino, 1958, 1434; Ghidini, *L'associazione in partecipazione*, Milano, 1959; Id., voce *Associazione in partecipazione*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, 851; Preite, *Associazione in partecipazione e società: una distinzione difficile*, in *Giur. comm.*, 1982, II, 453 ss.; Santoni, *L'associazione in partecipazione*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da Rescigno, XVII, Torino, 1985, 517 ss., Sarale, *Riflessioni su società di fatto, associazione in partecipazione, lavoro subordinato*, in *Giur. comm.*, 1979, II, 884 ss.; Spada, *La tipicità delle società*, Milano, 1974, 192 ss.; Spagnuolo Vigorita, *Lavoro subordinato e associazione in partecipazione*, *Contributo alla qualificazione dei contratti*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, 369 ss..

Per ulteriori indicazioni bibliografiche si vedano, oltre alle opere sopra citate, le successive note.

(3) Cfr. per tutti Santoni, *op. cit.*, 520.

(4) Cfr. Caroselli, *L'associazione in partecipazione*, Padova, 1930, 28 ss..

(5) Cfr. Breglia, *Il negozio giuridico parziario*, Napoli, 1916, 74 ss.; Biemmi, *Società e associazione in partecipazione*, in *Riv. dir. priv.*, 1932, II, 200; Auletta, *Il contratto di società commerciale*, Milano, 1937, 139 ss..

(6) Cfr. Ravà, *Associazione in partecipazione e società irregolare*, Milano, 1938, 45; Faggella, *Dell'associazione in partecipazione*, in *Commentario al codice di commercio*, Milano, 1924, 843 ss.; per le critiche alla ricostruzione in chiave societaria dell'istituto cfr. già Vivante, *Trattato di diritto commerciale*, II, Torino, 1903, 515 ss..

È generalmente riconosciuto che l'apporto dell'associato possa consistere esclusivamente in una prestazione di lavoro (12).

3. — Gli studiosi di diritto tributario che, soprattutto nel vigore del d.p.r. n. 597 del 1973, si sono occupati dell'associazione in partecipazione hanno per lo più ravvisato nella stessa la natura di contratto di scambio, anche alla luce di diverse argomentazioni tratte dall'esegesi delle norme tributarie.

Si è infatti affermato che la mancanza di soggettività tributaria dell'associazione in partecipazione (13) implicherebbe il riconoscimento, da parte del legislatore fiscale, della natura esclusivamente sinallagmatica, e non associativa, del contratto (14).

Ma a tale conclusione si può ben opporre il fatto che la creazione di una autonoma organizzazione che possa costituire un centro di imputazione di rapporti giuridici non rientra necessariamente nel paradigma dei contratti associativi. Ciò accade, è vero, nella società, ma vi sono anche contratti associativi in cui tale effetto manca: si pensi ai patti di sindacato e ai contratti associativi in agricoltura, come la mezzadria (15).

op. cit., 12 ss.; Costi, Di Chio, *op. cit.*, 723; Colombo, *op. cit.*, loc. cit.; Santoni, *op. cit.*, 520; Weigmann, *Cointeressenza*, in *Digesto*, cit., disc. priv., sez. comm., III, Torino, 1988, 124 ss.).

(12) Cfr. Ferri, *Associazione*, cit., in *Digesto*, 5078; Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1954, III, 2, 7; Ghidini, *Associazione*, cit., 854; De Ferri, *op. cit.*, 27 ss.; Colombo, *op. cit.*, 326; Spagnuolo Vigorita, *Lavoro subordinato e associazione in partecipazione - Contributo alla qualificazione dei contratti*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, 369 ss.; Melchonna, *Contratto di associazione in partecipazione e contratto di lavoro subordinato*, in *Riv. dir.*, 1962, II, 78; De Martini, *op. cit.*, 65 ss.; Guerra, *Criteri di distinzione tra rapporto associativo e rapporto di lavoro*, in *Mass. giur. lav.*, 1952, 75; Cottino, *Associazione in partecipazione e poteri dei partecipanti; società personale irregolare (o di fatto) e sua rilevanza*, in *Riv. dir. comm.*, 1949, II, 186; Santoni, *op. loc. cit.*. *Contra*: Realmonte, *Associazione in partecipazione e obbligo di collazione*, in *Riv. soc.*, 1961, 517, nota 15; De Semo, *Contratto di lavoro e associazione in partecipazione*, in *Dir. lav.*, 1958, II, 284 ss.; Brunetti, *Associazione in partecipazione e rapporto di lavoro subordinato*, in *Riv. soc.*, 1958 ss..

(13) Il punto è ormai pacifico: l'art. 2, lett. b) del d.p.r. n. 598 del 1973 escludeva esplicitamente dal novero dei soggetti irpeg l'associazione in partecipazione che, d'altro canto, non era neppure contemplata fra i soggetti di cui agli artt. 2 e 5 del d.p.r. n. 597 del 1973. Ora l'art. 87 del t.u.i.r. non menziona neppure più l'associazione in partecipazione ma, come risulta a chiare lettere dalla Relazione ministeriale allo schema di t.u.i.r. (in *Fisco*, 1988, 1606), «si è soppressa l'esclusione dell'associazione in partecipazione, trattandosi di un contratto (art. 2549 c.c.) che non crea alcuna organizzazione distinta dai partecipanti, ai quali sono imputabili i redditi derivanti dall'attività che ne forma oggetto».

In dottrina cfr. da ultimo e per tutti Fabbian, *op. cit.*, 147, testo e nota 4.

(14) Cfr. Fabbian, *op. cit.*, 147; Lattanzi, *op. cit.*, 1130; Cocchi, *op. cit.*, 332 ss.; Valacca, *op. cit.*, 831.

(15) Cfr. sul punto Roppo, *Contratto*, in *Digesto*, 4ª ed., disc. priv., sez. civ., IV, Torino, 1989, 100; Alessi, *Contratti agrari associativi*, *ibidem*, 44 ss.; Belvedere, *Contratto plurilaterale*, *ibidem*, 270 ss., ed ivi ulteriori indicazioni bibliografiche.

Altra dottrina (16), invece, si è dimostrata più sensibile alla «sostanziale ambiguità» del contratto di associazione in partecipazione (17): nell'imposizione sul reddito si sottolinea il profilo funzionale (associativo) del contratto sino a tracciare un parallelismo (18) fra associazione in partecipazione e società di persone; mentre con riguardo all'imposta di registro – ove assumo-

(16) Cfr. Micheli, *Profili*, cit., loc. cit., Id., *Postilla*, cit., loc. cit.; Rosa, op. cit., loc. cit.; Filippi, *Op. cit.*, loc. cit..

(17) È appena il caso di rilevare che la dottrina commercialistica generalmente rimprovera al Ferri di aver qualificato come associativo il contratto di cui si discute, mentre da una attenta lettura dei lavori dell'A. (cit. alle note 2 e 8) si desume che egli ha messo in luce l'ambiguità di un contratto strutturalmente di scambio ma sostanzialmente – o, se si vuole, funzionalmente – associativo.

Ci sia consentita un'osservazione più generale: la categoria dei contratti associativi appare alquanto elastica, di talché lo sforzo di «incasellare» ad ogni costo gli istituti giuridici in categorie rigidamente predefinite si risolve talora in una «mutilazione» di aspetti rilevanti dei fenomeni giuridici: se è da negare la struttura associativa *tout court* del contratto in argomento, di converso la sua classificazione, altrettanto radicale, nei contratti di scambio non consente di cogliere appieno le sue peculiarità, ed ignora la sostanza economica del fenomeno, cui spesso altre norme, come quelle fiscali, dedicano particolare attenzione. Per una panoramica delle problematiche concernenti i contratti associativi cfr. le lucide osservazioni di Alessi, op. cit., 44 ss..

Per molti aspetti il fenomeno non appare dissimile da quello dell'impresa familiare. Come la maggioranza della dottrina ha messo in luce, tale impresa mantiene la sua struttura individuale e non dà luogo ad un soggetto collettivo considerata anche la natura di diritti di credito delle partecipazioni agli utili dei familiari. Nondimeno, l'esaurire nello schema dello scambio tutti i diritti, i poteri e le facoltà dei familiari nei confronti del titolare appare riduttivo, non consentendo di cogliere il fenomeno in tutta la sua complessità. Anche qui, dunque, potrebbe essere utile distinguere i profili strutturali dell'istituto da quelli dinamici e funzionali: accanto allo schema individualistico dell'impresa viene in luce la comunanza di interessi dei soggetti partecipanti, di carattere essenzialmente economico che, tuttavia, assume rilevanza giuridica nella previsione di situazioni soggettive che mal si spiegano in termini meramente retributivi. Sull'impresa familiare cfr. da ultimo il lavoro di Versiglioni. *Aspetti fiscali del trasferimento dell'azienda gestita da impresa familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 385 ss., ove ampie indicazioni bibliografiche, nonché la recentissima Cass., sez. un. civ., 10 agosto 1992, n. 9459, in *Fisco*, 1992, 8985, ove viene messa bene in evidenza la figura dell'impresa individuale (familiare ma non collettiva) che produce, ai fini fiscali, un reddito in forma associata.

Infine, si nega carattere associativo al contratto di associazione in partecipazione sulla base della premessa che tipico dei contratti di tale specie sarebbe la comunanza di gestione dell'impresa: ma che dire delle azioni di risparmio, in cui non è revocabile in dubbio che il rapporto sia associativo ed è altrettanto vero che tale comunanza gestoria sia assente? Più che tentare di dimostrare l'erroneità della premessa poc'anzi esposta, si vuole sottolineare ancora una volta l'esigenza sopra tratteggiata di non sacrificare, nel rigore delle classificazioni dogmatiche, le peculiarità del caso di specie.

(18) Da parte del Micheli, *Profili*, cit., 289; Monaco, op. cit., 5947.

no maggior rilievo gli elementi di scambio che occorre

Il non tener conto di questo, nella vigenza del diritto dell'associante della quota di maggioranza (21), hanno portato all'attribuzione degli utili all'associante (22), cercando di conciliare la situazione (vigente anteriormente) escogitando diversi *escamotours* della contabilità (23). Tale condotta (a nostro avviso errata) è stata sanzionata dalla legge (24).

La ricostruzione a noi proposta delle *stipite* del contratto *de quo* – ha messo in luce la possibilità dell'impresa, fra redditi imputabili a ciascuno le quote di partecipazione. Ciò equivale a consentire al netto di quanto s...

(19) Cfr. al riguardo la nota nella legge di registro anteriore a nota 1, cui *adde* Fedele, op. cit., 290 e Franco, op. cit., 290. Ha operato una ricollocazione *de quo*, per cui l'ass. in part. non è collettiva, cfr. per tutti Mesiano.

(20) Cfr. Poli, op. cit., 7. Tentamente le particolari caratteristiche individuate notevoli affinità con quella del socio di società pers. fuorviato da tale impostazione del Poli. Per la critica delle tecniche *Profili*, cit., e in *Postilla*, cit..

(21) Cfr. Tomasin, op. cit., 336; Cocchi, op. cit., 336; Fabbri, loc. cit.; Cacace, op. loc. cit..

(22) Così anche Micheli, *Profili*, cit., 289. Peculiarità del contratto *de quo*.

(23) Cfr. le critiche di Rosa, op. cit., 295.

(24) Cfr. Ministero delle Finanze, 1975, 32: «... si vengono peraltro imputando che, in quanto reddito voce passiva la partecipazione a locuzione «voce passiva», il Ministero civile ed economico-contabile.

(25) Cfr. Provini, op. cit., 295. *Contra*, Rosa, op. cit., 295. zione sulla premessa che per poter essere considerato, senza peraltro considerare

no maggior rilievo gli elementi strutturali dei negozi giuridici — è sull'aspetto di scambio che occorre porre l'accento (19).

Il non tener conto di tali peculiarità ha indotto taluni (20) a disconoscere, nella vigenza del d.p.r. n. 597, la deducibilità dal reddito d'impresa dell'associante della quota di utili attribuiti all'associato. Talaltri, ed è la maggioranza (21), hanno evidenziato il carattere esclusivamente corrispettivo dell'attribuzione degli utili dell'associato e la sua natura di costo per l'associante (22), cercando di conciliare tale posizione con la conseguente necessità (vigente anteriormente al t.u.i.r.) di imputarlo al conto economico ed escogitando diversi *escamotages* in palese contrasto con i corretti principi della contabilità (23). Tale ultima impostazione si basava fra l'altro su una (a nostro avviso errata) interpretazione di ... un'interpretazione ministeriale (24).

La ricostruzione a nostro avviso più attenta — sia alle peculiarità civili che del contratto *de quo*, sia ai conseguenti riflessi sul piano impositivo — ha messo in luce la possibilità di distinguere, nell'ambito dell'utile unitario dell'impresa, fra reddito dell'associante e reddito dell'associato, e di imputare a ciascuno le quote di utili di propria pertinenza (25).

Ciò equivale a consentire la tassazione, in capo all'associante, del reddito al netto di quanto spettante all'associato, senza che tale attribuzione

(19) Cfr. al riguardo la rigorosa ricostruzione della tassazione dell'associazione nella legge di registro anteriore alla riforma tributaria ad opera del Magnani, *op. cit.*, a nota 1, cui *adde* Fedele, *op. cit.*, e, successivamente alla riforma, soprattutto Micheli, *cit.*, 290 e Franco, *op. cit.*, 556 ss.; nel vigore del t.u. n. 131 del 1986, che ha operato una ricollocazione sistematica della norma sulla tassazione del contratto *de quo*, per cui l'ass. in part. non più compresa nell'ambito delle operazioni degli enti collettivi, cfr. per tutti Mesiano, *op. loc. cit.*

(20) Cfr. Poli, *op. cit.*, 70; il Rosa, *op. cit.*, 400 ss., ha invece considerato attentamente le particolari caratteristiche del contratto *de quo* e con acutezza ha altresì individuato notevoli affinità fra la posizione dell'associato rispetto all'associante e quella del socio di società persona giuridica rispetto a quest'ultima, anche se è stato fuorviato da tale impostazione ed è quindi giunto, *de facto*, alle medesime conclusioni del Poli. Per la critica delle teorie del Poli e del Rosa cfr. Micheli, rispettivamente in *Profili, cit.*, e in *Postilla, cit.*

(21) Cfr. Tomasin, *op. cit.*, *passim*; Lattanzi, *op. cit.*, 1137; Filippi, *op. loc. cit.*; Cocchi, *op. cit.*, 336; Fabbian, *op. cit.*, 149; Valacca, *op. loc. cit.*, Salvarola, *op. loc. cit.*; Cacace, *op. loc. cit.*

(22) Così anche Micheli, che tuttavia è attento, come si è visto sopra, alle peculiarità del contratto *de quo*.

(23) Cfr. le critiche di Rosa, *op. cit.*, 404 ss..

(24) Cfr. Ministero delle finanze, *Guida per le dichiarazioni 1975*, Roma, 1975, 32: «... si vengono pertanto ad identificare due redditi, l'uno per l'associante imprenditore che, in quanto reddito d'impresa, alla cui formazione concorre quale voce passiva la partecipazione agli utili riconosciuta all'associato...». Con la impropria locuzione «voce passiva», il Ministero a nostro avviso non intendeva un costo in senso civilistico ed economico-contabile, ma una variazione in diminuzione del reddito fiscale.

(25) Cfr. Provini, *op. cit.*; la tesi, fin qui, è condivisa anche dal Micheli, *Profili, cit.*, 295. *Contra*, Rosa, *op. cit.*, 402, il quale basa le sue critiche a tale prospettiva sulla premessa che per poter scindere l'utile dell'impresa fra associante e associato, senza peraltro considerare come costo l'attribuzione all'associato, occorrerebbe

del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore e da alcuni suoi familiari (30).

(30) Come è noto l'art. 59, 1° comma, del d.p.r. n. 597 sanciva l'ineducibilità dei compensi per l'opera svolta dall'imprenditore e dalle persone indicate nel 3° comma dell'art. 15, il cui testo originario elencava i soggetti considerati a carico (coniuge, figli minori e maggiori di età ma studenti o inabili, genitori e suoceri ultrasessantenni e così via). L'art. 6, 1° comma, della l. 13 aprile 1977, n. 114 modificò il detto art. 15, il cui 3° comma, rimasto poi invariato fino all'abrogazione del d.p.r. n. 597 ad opera del t.u.i.r., recitava: «Le detrazioni per carichi di famiglia spettano a condizione che le persone cui si riferiscono, eccettuati i figli o affiliati minori di età per i quali è sufficiente la dichiarazione del contribuente, attestino di non possedere redditi per un ammontare superiore ai limiti stabiliti ai sensi del comma precedente».

La modifica all'art. 15, dunque, non coordinata con una corrispondente modifica dell'art. 59, rese il rinvio (di tale ultima norma alla prima) del tutto privo di senso.

Ulteriormente, sempre il 1° comma dell'art. 59, al secondo periodo precisava che dei compensi percepiti da tali persone non si dovesse tener conto ai fini dell'imputazione prevista dall'art. 4. Il testo originario dell'art. 4 prevedeva il c.d. cumulo dei redditi del coniuge, dichiarato costituzionalmente illegittimo dalla Corte cost. con sent. 14 luglio 1976, n. 179. Nel frattempo l'art. 27, 2° comma, della l. 2 dicembre 1975, n. 179. Nel frattempo l'art. 27, 2° comma, della l. 2 dicembre 1975, n. 576 abrogò l'art. 4 con effetto dal 1° gennaio 1975, disponendo inoltre che i rinvii all'art. 4 predetto dovevano intendersi fatti agli artt. 1 e 4 della stessa legge.

Un nuovo art. 4 del d.p.r. n. 597 fu poi introdotto dall'art. 4 della l. 13 aprile 1977, n. 144, ma con contenuto affatto diverso dal precedente.

In questo guazzabuglio l'Amministrazione finanziaria fornì la propria interpretazione (cfr. nota min. 16 maggio 1980, n. 9/674, *retro*, 1980, I, 953) su sollecitazione di un professionista il quale riteneva che dopo le modifiche legislative cui si è fatto cenno fosse venuta meno l'ineducibilità dal reddito d'impresa dei compensi corrisposti al coniuge a causa del difetto di coordinamento fra l'art. 15 e l'art. 59 del d.p.r. n. 597; inoltre, secondo lo stesso professionista, dalla relazione ministeriale allo stesso d.p.r. si sarebbe potuto desumere che le limitazioni in argomento fossero applicabili esclusivamente ai compensi per lavoro subordinato.

Il Ministero respinse tale prospettazione, affermando che l'innegabile difetto di coordinamento non aveva portato all'abrogazione della norma originaria, mancando la volontà del legislatore in tal senso e negando che la relazione ministeriale offrisse validi spunti interpretativi per limitare l'ambito di applicazione della norma ai soli rapporti di lavoro dipendente.

Con l'occasione il Ministero ebbe a precisare che la limitazione alla deducibilità dei compensi era applicabile anche alla partecipazione agli utili attribuita ad un familiare associato d'opera.

Questo orientamento fu ribadito dal Ministero delle finanze con comunicato stampa del 13 maggio 1987 (*retro*, 1987, I, 809). In tale sede il Ministero precisò ulteriormente che il computo delle quote di utile spettanti agli associati in partecipazione in diminuzione del reddito d'impresa dell'associante è ammesso, ai fini fiscali, solo se «...il contratto di associazione risulti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata i quali devono, tra l'altro, contenere la specificazione dell'apporto e, qualora questo sia costituito da denaro ed altri valori, elementi certi e precisi comprovanti l'avvenuto apporto».

Tale principio, di origini molto antiche (31), fu il frutto di ... un «abbaglio» di Quintino Sella (32).

Con successivo comunicato stampa del 23 maggio 1987 (in *Boll. trib.*, 1987, 1467), il Ministero riconobbe la idoneità anche della scrittura privata registrata per provare ai fini fiscali l'esistenza del contratto, che poteva però essere «opposto» all'Amministrazione finanziaria soltanto a decorrere dalla data della registrazione.

In quest'ordine di idee è anche Comm. centr., sez. XXI, 21 giugno 1990, n. 4868 (in *Fisco*, 1990, 6359), che ha ritenuto non deducibile la quota di utili attribuita all'associato perché il rapporto non risultava da una scrittura registrata.

Sol che si rifletta sul fatto che il contratto *de quo* non è soggetto a forme particolari, né *ad substantiam* né *ad probationem tantum*, e che nessuna norma fiscale pone le limitazioni di forma che pretenderebbe il Ministero delle finanze, ci si può ben render conto del livello di aberrazione di siffatte interpretazioni burocratiche.

(31) Il divieto era già sancito dall'art. 94 del t.u.i.d. 29 gennaio 1958, n. 645 e nell'art. 32 del t.u. 24 agosto 1877, n. 4021, a sua volta riproduttivo dell'art. 15 della l. 14 luglio 1864.

In particolare il t.u. del 1877, all'art. 32, 2° comma disponeva che non erano deducibili «il compenso per l'opera del contribuente, di sua moglie e di quei suoi figli che fossero occupati nell'esercizio, e al cui mantenimento è obbligato per legge, quando abitano col padre».

(32) Può essere interessante riportare una parte delle discussioni della tornata della Camera del 17 luglio 1863, che leggiamo da Quarta, *Studio sulla legge dell'imposta di ricchezza mobile*, I, Roma, 1883, 1045: «Perché, diceva l'on. Sanseverino, chi si fa nel lavoro aiutare dal proprio figlio, non potrà dedurre come spesa di produzione la mercede dovuta al medesimo, mentre la colloca nelle deduzioni, se si serve di un operaio estraneo?».

Il figlio che lavora col padre è operaio, uno stipendiato come qualunque altro, poiché questo figlio potrebbe seguire un'altra professione ed entrare in un'altra officina, ed allora il padre dedurrebbe dai guadagni del suo opificio la mercede dell'operaio preso in sua vece, e il padrone dell'officina in cui egli entrasse calcolerebbe la sua mercede come deduzione degli utili.

Trovo poi che è immorale, perché quando il padre educa un figlio con tanta cura nella propria professione, e sostiene anche delle spese per mandarlo a perfezionarsi nella sua arte o industria nei grandi centri industriali per averne un operaio migliore, voi, o signori, castigate il padre del suo amore paterno, voi lo castigate per avere esercitato con tanta coscienza i doveri della paternità.

Non basta, vi ha ancora un altro male assai maggiore: potrebbe avvenire che il padre, o per calcolo di interesse o per necessità, onde fare entrare nel difallo delle spese la mercede dovuta al figlio, venisse ad allontanare da sé il proprio figlio e lo surrogasse con un operaio straniero. In tal modo voi, senza volerlo, tendete a sciogliere i vincoli della famiglia, che sono la prima guarentigia della civile società!

... Alle quali osservazioni fu data congrua risposta dall'on. Sella: io vorrei fare osservare alla Camera che le spese che non si vogliono comprendere tra quelle di produzione soggette a deduzione, cioè le spese per compenso dell'opera del contribuente, di sua moglie, dei suoi figli e via dicendo, devono ritenersi per loro natura indetraibili se non si vuole cadere in una vera ingiustizia.

Voglia considerare l'on. Sanseverino che se, per esempio, un figlio di famiglia presta l'opera sua in un opificio diverso dal paterno ed ha per tale opera sua un salario, egli sarà tassato per la mercede che può ricevere o allo stesso modo quando un altro presti l'opera al posto suo nell'opificio paterno anche questa sarà tassata.

Nella sentenza in rassegna l'orientamento ministeriale di utile all'associazione si ferma a chiare lettere la partecipazione agli utili agli associati in vigore dell'art. 62 del t.u.i.d.

Anche la Commissione di partecipazione all'utile attribuito ma come interpretativa o, ma come interpretativa o, tore di consentire la deduzione redditi, volontà che, anteriori maggior difficoltà a causa è fatto cenno (33).

La Commissione di Rilevanza e illogicità l'orientamento nell'ambito applicativo dell'art. 62 di «costo», mentre non rileva, non si capisce come familiare associato di capi dell'associazione in partecipazione in mancanza di una cherebbe solo ai compensi spettivi di prestazioni, ma significato letterale, non è r

5. - Le argomentazioni in linea con la nostra alcune precisazioni.

Prima di tutto è bene che esista alcun rapporto compensi ai familiari, di tale l'azione del primo abbia fatto

Ora se noi supponiamo l'opificio paterno, egli è chiaro non debba essere detratto, altro di questo individuo sfuggire zia.

Ben vede l'on. Sanseverino deduzione soggette a deduzioni i e dei suoi figli al cui mantenimento guenza che tutto il reddito speso e dei figli, sarebbe interamente imputazione d'imposta, locché credo chiaro.

Come notava il Berliri (c. 240, nota 68), è facile cogliere quello del padre non significa che le modalità e con le aliquote che

(33) Si veda in proposito

(34) Che ha un precedente Circolo 1989, n. 580, in *Boll. trib.*,

Nella sentenza in rassegna, il Tribunale di Udine dimostra di condividere l'orientamento ministeriale, precisando la natura di compenso dell'attribuzione di utile all'associato. Tuttavia, sia pure a livello di *obiter dictum*, afferma a chiare lettere la deducibilità, senza esclusioni di sorta, delle partecipazioni agli utili agli associati in partecipazione a partire dall'entrata in vigore dell'art. 62 del t.u.i.r..

Anche la Commissione udinese riconosce la deducibilità *tout court* della partecipazione all'utile attribuita all'associato familiare e considera tale norma come interpretativa o, quanto meno, indicativa della volontà del legislatore di consentire la deducibilità *de qua* sin dall'abolizione del cumulo dei redditi, volontà che, anteriormente al t.u.i.r., sarebbe stata individuabile con maggior difficoltà a causa di quel difetto di coordinamento di norme cui si è fatto cenno (33).

La Commissione di Reggio Emilia (34), dal canto suo, taccia di incoerenza e illogicità l'orientamento ministeriale. Secondo tale decisione, infatti, l'ambito applicativo dell'art. 59 sarebbe circoscritto ai compensi aventi natura di «costo», mentre non si applicherebbe alle attribuzioni di utili; inoltre, rileva, non si capisce come mai sarebbe invece deducibile l'utile attribuito al familiare associato di capitale; ancora, posta la pacifica legittimità civilistica dell'associazione in partecipazione, ne discenderebbe la sua «rilevanza» fiscale in mancanza di una contraria norma *ad hoc*; infine, l'art. 59 si applicherebbe solo ai compensi di lavoro dipendente e autonomo e cioè ai corrispettivi di prestazioni, ma non ad una quota di utile dell'impresa che, «per significato letterale, non è mai compenso».

5. — Le argomentazioni delle decisioni in rassegna sono sostanzialmente in linea con la nostra impostazione, anche se occorrono al riguardo alcune precisazioni.

Prima di tutto è bene sgombrare il campo da un equivoco: non ci pare che esista alcun rapporto fra il cumulo dei redditi e l'indeducibilità dei compensi ai familiari, di talché non riteniamo corretto affermare che l'abolizione del primo abbia fatto venir meno la seconda.

Ora se noi supponiamo invece che il figlio di famiglia si applichi piuttosto all'opificio paterno, egli è chiaro che il compenso che potrebbe spettare a questo figlio non debba essere detratto, altrimenti ne verrebbe che il reddito proveniente dal lavoro di questo individuo sfuggirebbe interamente alla legge, locché sarebbe un'ingiustizia.

Ben vede l'on. Sanseverino che, se si volesse comprendere nelle spese di produzione soggette a deduzioni il compenso per l'opera del contribuente, di sua moglie e dei suoi figli al cui mantenimento è obbligato per legge, ne verrebbe per conseguenza che tutto il reddito spettante a questo lavoro, e del contribuente e della moglie e dei figli, sarebbe interamente sottratto alla tassa, il che sarebbe una vera esenzione d'imposta, locché credo che nessuno abbia in mente».

Come notava il Berliri (cfr., *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1960, 240, nota 68), è facile cogliere l'errore del Sella: detrarre il reddito del figlio da quello del padre non significa esentare tale reddito, ma tassarlo a nome del figlio con le modalità e con le aliquote che gli sono proprie.

(33) Si veda in proposito la precedente nota 30.

(34) Che ha un precedente in Comm. trib., 1° grado Bologna, sez. I, 19 luglio 1989, n. 580, in *Boll. trib.*, 1989, 1663.

Ciò posto, possiamo dire che il punto cruciale in base al quale il problema che ci occupa va risolto è semmai quello di vedere se l'attribuzione di utili al familiare associato in partecipazione sia o no un «compenso».

L'Amministrazione finanziaria ritiene, come si è visto, di sì. Il relativo ragionamento può essere sintetizzato e ricondotto ad un sillogismo:

- premessa maggiore: il significato letterale e generale del termine «compenso» è quello di «corrispettivo del lavoro svolto o dell'opera eseguita» (35);
- premessa minore: l'attribuzione di utili nell'associazione in partecipazione altro non è che il corrispettivo dell'apporto;
- conclusione: l'attribuzione di utili al familiare associato d'opera, in quanto compenso, è fiscalmente indeducibile.

Riteniamo che il sillogismo sia fallace in quanto muove da premesse errate. Proviamo qui di seguito a fornirne la dimostrazione.

In primo luogo il termine «compenso», nella sistematica del reddito d'impresa e in specie dell'art. 62 del t.u.i.r., ha un significato più ristretto rispetto a quello comune, non comprendendo le «partecipazioni agli utili» (36). Infatti l'art. 62 al 1° comma prevede le spese di lavoro dipendente e al 3° comma i «compensi» in misura fissa agli amministratori, mentre le partecipazioni agli utili ai dipendenti e gli amministratori sono tenute distinte e vengono regolate separatamente dal 4° comma.

Il termine «compenso» è quindi, in tale sede, sinonimo di «costo»: emerge quindi una differenza concettuale fra «compenso-costo» e «partecipazione agli utili», che si ricava agevolmente dai principi della tecnica contabile. Come si è già accennato, il «compenso-costo» è un *prius* rispetto all'utile di esercizio e quindi alle relative partecipazioni. Il «compenso-costo» concorre a formare l'utile, il quale a sua volta costituisce la base per quantificare la partecipazione attribuita. Pertanto compenso e partecipazione agli utili, nelle accezioni qui accolte, non possono essere confusi o accumulati, a pena di uno stravolgimento dei principi della buona tecnica contabile, oltre che della logica.

Inoltre a noi pare insufficiente, secondo quanto sopra evidenziato e supportato dalla migliore dottrina commercialistica e tributaristica, ridurre l'attribuzione degli utili all'associato in un'ottica meramente corrispettiva, senza cioè tener conto dei profili funzionali e della sostanza economica del negozio, la quale

(35) Così infatti Zingarelli, *Vocabolario della lingua italiana*, decima ed., Bologna, 1970, 377.

(36) A questo riguardo sono fondamentali le osservazioni, anche se per altri fini, di Cass., sez. un. civ., 10 agosto 1992, n. 9459, *cit.*, che puntualizza la differenza fra compensi e utili: «... Invero, il legislatore ha considerato il caso che l'imprenditore corrisponda compensi ai familiari per l'opera da loro svolta, e lo ha regolato in modo del tutto diverso da come ha regolato gli utili imputati ai familiari collaboratori nell'impresa familiare (art. 59 del d.p.r. n. 597 del 1973 e art. 62 t.u.). La disciplina anteriore prevedeva l'ipotesi in cui l'imprenditore dovesse corrispondere compensi per l'opera svolta dalle persone indicate nel 3° comma dell'art. 15 (coniuge, figli).... In questa fase venivano disciplinati diversamente i compensi per lavoro subordinato dovuti al familiare e quelli (*non compensi, ma utili*).... Più precisa è la disciplina dell'art. 62 ... [del t.u.i.r.] che riguarda l'ipotesi in cui ai partecipanti all'impresa di cui al 4° comma dell'art. 5, e cioè al collaboratore familiare, sia dovuto un *compenso* del lavoro prestato o dell'opera svolta, che è indeducibile come costo dell'impresa.... Dalla norma risulta che una cosa è il suddetto compenso, un'altra cosa è il reddito di partecipazione imputato al collaboratore» (corsivi nostri).

ultima, soprattutto ai fini della qualificazione della fattispecie.

6. – L'ultima decisione centrale, affronta il problema del maggior reddito d'imposta.

La questione, così come si pone, è l'applicazione delle norme del t.u.i.r. all'associazione in partecipazione.

E ciò non solo in base al contratto e che questo non è all'associante – come ha esposto anche perché, lo si è visto sopra – con criterio di cassa per escludere la possibilità di apprensione previsto dall'art. 5.

Maggiori chances avrebbe in tutti e tre i gradi di giudizio, se all'associato fosse stato supposto.

Occorre tuttavia evidenziare che tradizionalmente gli uffici finanziari hanno getti diversi da quelli che li ha sul piano probatorio un accertamento dei capitali accertati sotto forma di procedere ad accertamento di procedere ad accertamento di seguito all'accertamento (38).

(37) A conclusioni evidenti, contratto *de quo* esclusivamente, *cit.* 151; Monaco, *op. cit.*, 595/346.

(38) In questa prospettiva, ristretta base azionaria.

Non è questa la sede per addossare le indicazioni sulla letteratura al problema, apparsi in argomento, di Rossi, *La presunzione di distribuzione di utili ai soci in relazione a Voglino, La presunzione di distribuzione di capitali a ristretta base familiare o azionaria*, ivi, richiami di giurisprudenza.

Qui possiamo solo rilevare, evidenziate nel testo, la diversa funzione e, riteniamo, solo funzionalmente e funzionalmente associata al problema in termini analoghi, nella società che nell'associazione delle parti alla massimizzazione inegabilmente presente fra associati dell'utile non è poi tanto distaccata in ordine alla evidenziazione.

ultima, soprattutto ai fini fiscali, non può essere ignorata per una corretta qualificazione della fattispecie civilistica (37).

6. - L'ultima decisione in rassegna, quella della Commissione tributaria centrale, affronta il problema della imputabilità o meno all'associato di una quota del maggior reddito d'impresa accertato in capo all'associante.

La questione, così come prospettata dall'ufficio imposte - che invocava l'applicazione delle norme dell'art. 5 del d.p.r. n. 597 del 1973 (ora art. 5 del t.u.i.r.) all'associazione in partecipazione - non può che essere risolta negativamente.

E ciò non solo in base al duplice rilievo che il citato art. 5 non menziona tale contratto e che questo non dà luogo ad un soggetto di diritto ulteriore rispetto all'associante - come ha esattamente affermato la Commissione centrale - ma anche perché, lo si è visto sopra, la tassazione del reddito dell'associato avviene con criterio di cassa per esplicita previsione normativa, il che preclude in modo assoluto la possibilità di applicare allo stesso reddito il c.d. principio di trasparenza previsto dall'art. 5.

Maggiori chances avrebbe forse avuto l'ufficio - rimasto invece soccombente in tutti e tre i gradi di giudizio - se l'accertamento della quota di reddito in capo all'associato fosse stato supportato da argomentazioni presuntive.

Occorre tuttavia evidenziare che quella sorta di «automatismo», con cui tradizionalmente gli uffici fiscali hanno imputato utili monetari occultati a soggetti diversi da quelli che li hanno prodotti, è del tutto insufficiente a suffragare sul piano probatorio un accertamento: ciò sia che si tratti di redditi di società di capitali accertati sotto forma di dividendi occulti in capo ai soci, sia che si ritenga di procedere ad accertamento di una maggiore partecipazione agli utili dell'associato in seguito all'accertamento di un maggior reddito in capo all'associante (38).

(37) A conclusioni evidentemente opposte perviene quella dottrina che vede nel contratto *de quo* esclusivamente un rapporto sinallagmatico. Cfr. in tal senso Fabbian, *op. cit.*, 151; Monaco, *op. cit.*, 5950, Leo Monacchi, Schiavo, *op. cit.*, 552; Martelli, *op. cit.*, 546.

(38) In questa prospettiva viene subito alla mente la nota «teoria» delle società a ristretta base azionaria.

Non è questa la sede per affrontare tale complesso problema, né per dare esaustive indicazioni sulla letteratura al riguardo. Rinviamo dunque il Lettore agli ultimi lavori, apparsi in argomento, di Rossi, *Società a ristretta base azionaria e presunzione di distribuzione di utili ai soci in relazione al problema dell'elusione fiscale*, *retro*, 1991, II, 546 ss. e Voglino, *La presunzione di distribuzione degli utili non contabilizzati accertati a carico delle società di capitali a ristretta base familiare od azionaria*, in *Boll. trib.*, 1991, 467; Id., *ancora sulla presunzione di distribuzione degli utili non contabilizzati nelle società a ristretta base familiare o azionaria*, *ivi*, 1991, 1035, ove ulteriori indicazioni bibliografiche e notizi di giurisprudenza.

Qui possiamo solo rilevare che, in linea generale e con le precisazioni che verranno precisate nel testo, la diversa fisionomia del contratto di associazione (strutturalmente di scambio e, riteniamo, solo funzionalmente associativo) rispetto a quello di società (strutturalmente e funzionalmente associativo), non parrebbe essere di ostacolo alla prospettazione del problema in termini analoghi a quello delle società a ristretta base azionaria: da un lato ~~sa~~ nella società che nell'associazione in partecipazione vi è quella comunanza di interessi delle parti alla massimizzazione del profitto e, d'altro lato, quel conflitto di interessi ~~inevitabilmente~~ presente fra associante e associato quanto alla determinazione e attribuzione dell'utile non è poi tanto dissimile da quello esistente fra maggioranza e minoranza azionaria in ordine alla evidenziazione e distribuzione del reddito societario.

Ed invero l'accertamento di un maggior reddito in capo all'associante, avente il carattere della distribuibilità — che non derivi cioè dalla indeducibilità di alcuni costi o da rettifiche di competenza dei ricavi o, ancora, da riprese concernenti il valore delle rimanenze, ma che abbia una immediata contropartita finanziaria, come per le vendite a prezzo incassato non dichiarate — potrebbe legittimare la presunzione *hominis* secondo cui tale maggiore reddito, per i particolari rapporti fra associante e associato (quali i vincoli familiari) oppure per la posizione dell'associato (che, prestando ad esempio la sua opera come addetto alle vendite o all'amministrazione, possa essere al corrente dell'occultamento di redditi), sia stato versato pro-quota all'associato.

Il problema di fondo, prima ancora di vedere quali prove contrarie possa allegare l'associato per contestare un accertamento così congegnato, sta nel valutare l'attendibilità e, quindi, la legittimità di simili argomentazioni, attraverso un giudizio sulla sussistenza o meno di quel rigore dimostrativo che gli artt. 2729 c.c. e l'art. 38, 3° comma, del d.p.r. n. 600 del 1973 impongono con la formula della gravità, precisione e concordanza delle presunzioni semplici.

L'accertamento di un maggior reddito in capo all'impresa associante dà luogo a un ventaglio di ipotesi: il reddito evaso può essere affluito in riserve occulte o conti bancari non contabilizzati, o di esso può essersene appropriato l'associante o i suoi amministratori (segnatamente ove l'associante sia impresa collettiva), o ancora può essere stato versato pro-quota all'associato. Inoltre, poiché le ipotesi non sono assolutamente alternative, il reddito può aver avuto diverse destinazioni parziali.

Se l'ufficio presume semplicemente che la quota di reddito sia affluita all'associato, non fa altro che illazioni prive, a nostro avviso, di valore probatorio a norma delle disposizioni sopra citate. Affinché l'inferenza dell'ufficio fiscale sia idonea ad assolvere il rigoroso onere probatorio richiesto dalla legge, riteniamo sia necessario che essa sia arricchita e rafforzata da un esame critico delle diverse ipotesi e da ulteriori argomentazioni le quali, valorizzando particolari fatti ed elementi che rendano improbabili le ipotesi alternative (39), attribuiscono alla presunzione un carattere di univocità tale da escludere una pluralità di conclusioni tutte ugualmente ragionevoli (40).

Soltanto a queste condizioni riteniamo che possa ammettersi un accertamento di maggior reddito in capo all'associato in partecipazione.

dott. STEFANO MARCHESE

(39) Come, ad esempio, una approfondita analisi della contabilità che faccia ritenere improbabile l'esistenza di riserve occulte in bilancio; ovvero l'evidenziazione di difficoltà finanziarie dell'impresa congiunte a responsabilità personale dell'associante per le obbligazioni d'impresa, che faccia ritenere l'insussistenza di fondi extrabilancio; o ancora che si faccia leva sul fatto che l'associato, informato dell'accertamento del maggior reddito d'impresa, sia rimasto assolutamente inerte nei suoi rapporti con l'associato; oppure, infine, che il particolare ruolo e l'attività svolta dall'associato nell'impresa dell'associante sia ragionevole indizio che l'associato non poteva non sapere dell'evasione e quindi vi abbia partecipato.

(40) La presunzione, cioè, pur senza avere carattere di necessità, deve avere «una probabilità che sopravvanti con elevato scarto le ipotesi fattuali concorrenti. Diverse interpretazioni del fatto indiziante, sostanzialmente equiprobabili rispetto a quella avanzata nell'argomentazione presuntiva, escludono i requisiti dell'art. 2729, e per raggiungere questo risultato la parte contro cui la presunzione è fatta valere potrà limitarsi a prospettare, ed eventualmente dimostrare, diverse e non meno attendibili spiegazioni del fatto indiziante» (così Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, 211).