



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI PERUGIA

SEZIONE 3

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 393/08

UDIENZA DEL

22/04/2010

ore 16:00

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ZANETTI	MASSIMO	Presidente
<input type="checkbox"/>	QUARCHIONI	PROF. ALFREDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	NARDINI	ALBERTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

SENTENZA

N°

40/03/2010

PRONUNCIATA IL:

22-04-2010

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

20-05-2010

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 393/08
depositato il 19/05/2008
- avverso la sentenza n° 142/03/2007
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TERNI
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE UFFICIO CONTROLLI TERNI

proposto dal ricorrente:

0 TERNI TR

difeso da:

Atti impugnati:

SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. IRPEF 2004

Il Segretario

IL SEGRETARIO
(Milena Tarpani)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

FATTI.

Il Dr.

farmacia in Terni Via

che conduce nella forma di *impresa individuale con associata in partecipazione di lavoro e capitali* la propria coniuge con contratto del 18/03/1996, inoltrava, in data 23 marzo 2006, istanza di rimborso di parte dell' IRPEF e relative addizionali **relativamente all'anno 2004**, nonché degli acconti Irpef per il 2005, per un totale di € 58.249,08.

La motivazione della richiesta di rimborso scaturisce in seguito alle modifiche dell'art. 109 comma 9 lett. b) TUIR 917/86, operate dal D. Lgs. 344/2003, che diversamente dalla norma operante negli anni precedenti, esclude per *l'associante* a partire dal 2004, la deducibilità della quota di reddito corrisposta dall'impresa all'**associato** che apporta anche capitale.

Il Bianchi, ritenendo tale disposizione iniqua e discriminante rispetto alle forme di associazione in partecipazione con apporto di sole opere e servizi e per le quali è invece previsto per l'associante la deducibilità, chiedeva la restituzione dell'importo sopra citato.

Decorso il termine per la formazione del silenzio-rifiuto, il contribuente proponeva ricorso, eccependo l'incostituzionalità del citato art. 109 comma 9-lett. b) Tuir 917/1986 rispetto agli artt. 3, 53, 76 e 77 della Costituzione, chiedendo **in via principale** la restituzione del tributo ed **in subordine**, la sospensione del giudizio per la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale onde far dichiarare l'illegittimità della nuova norma.

L'Agenzia delle Entrate di Terni, costituendosi in giudizio contestava la fondatezza del ricorso, osservando che l'indeducibilità degli utili corrisposti all'associato in partecipazione che fornisca esclusivamente apporti di capitale è nata dalla volontà del legislatore delegante di applicare, nella determinazione del reddito di impresa, le norme contenute nella disciplina dell'imposta sul reddito delle società, onde evitare qualsiasi forma di elusione.

I Giudici di prime cure respingevano il ricorso, addebitandone le spese di giudizio per € 500,00, osservando che la nuova disposizione di cui all'art. 109 comma 9 lett. B del Tuir 917/1986 a partire dal gennaio 2004 stabilisce inequivocabilmente per l'impresa associante, l'indeducibilità dell'utile attribuito all'associato che abbia apportato solo capitale e l'infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla parte.

Si appella la parte ribadendo sostanzialmente quanto già espresso nel ricorso.

Lamentandosi che nella sentenza i primi giudici non hanno compiutamente risposto alle eccezioni sollevate nel ricorso, chiede di nuovo **in via principale** la totale riforma della sentenza con il rimborso in favore del ricorrente di IRPEF ed addizionali Comunali Regionali e, **in via subordinata**, di sospendere il giudizio rimettendo gli atti alla Corte Costituzionale per il giudizio di costituzionalità dell'art. 109, DPR 22.12.1986 n. 917 TUIR come modificato dall'art.1 D. Lgs. 12.12.2003 n. 344

sotto il profilo della violazione degli artt. 3, 53, 76 e 77 della Costituzione Italiana, nella parte in cui dispone la indetraibilità dal reddito d'impresa dell'associante in partecipazione, della quota di reddito spettante all'associato che ha apportato "capitale" o capitale ed opera.

Osserva che la modifica apportata dal legislatore genera una evidentissima disparità di trattamento nell'ambito della stessa fattispecie civilistica e che il legislatore così facendo ha effettuato un *"fittizio inquinamento"* delle norme civilistiche di cui all'art. 2549 e segg. cod. civ. disciplinanti il contratto di specie con il solo scopo antielusivo che, pure deprecabile in quanto tale, non appare convincente.

Anzi, esso contiene elementi di pericolosità poiché, alterando la funzione civilistica dell'istituto, distrugge il buon fine della norma, stimolando la ricerca del fine della detraibilità dell'onere attraverso l'adozione di altre forme contrattuali atipiche e quindi anche di difficile controllo da parte dell'Erario.

Lamenta ancora che da parte del Governo non è stato rispettato il limite previsto dalla delega (art.76 e 77 Costit.) di cui alla L.7.4.2003 n. 80, e precisamente l'art. 3, entro il quale doveva articolarsi la modifica dell'art. 109 del TUIR.

L'Agenzia delle Entrate, costituendosi in appello, ribadisce che le eccezioni di incostituzionalità della norma modificata sollevate dal contribuente, non siano fondate in quanto ciò è frutto della volontà del legislatore delegante di applicare, nella determinazione del reddito d'impresa, le norme contenute nella disciplina dell'imposta sul reddito delle società evitando contemporaneamente qualsiasi forma di elusione.

MOTIVI DELLA DECISIONE - DIRITTO

Il Collegio in seguito all'istanza del difensore dell'Impresa individuale, commercialista Dott. Troiani Claudio di Terni, con ordinanza del 28/01/2010 rinvia all'udienza del 22/04/2010 e così decide.

Dopo aver analizzato la documentazione prodotta dalle parti e ascoltate le rispettive argomentazioni orali esposte in udienza, il Collegio ritiene di dover respingere l'appello dell'Impresa individuale Dr Bianchi, confermando la sentenza appellata.

Pur se le eccezioni poste dall'appellante rappresentano, dopo oltre dieci anni di rodaggio della riforma del diritto societario del 2004, spunti di riflessione critica, a parere del Collegio essi non possono essere condivisi.

La riforma del diritto tributario, attuata con il D. Lgs n. 344 del 12/12/ 2003 e operante dal 1 Gennaio 2004, ha prodotto una serie di effetti tra cui alcune *modifiche significative nella disciplina impositiva applicabile ai contratti di associazione in partecipazione.*

Gli effetti si sono verificati sia in capo all'associante che in capo all'associato.

Per l'associante le partecipazioni agli utili spettanti all'associato, nell'ipotesi in cui l'apporto sia di capitale o "misto", non sono deducibili dal reddito dell'associante come nel caso dell'appellante in questione.

In capo all'associato, le quote di utili percepite dall'associato con apporto di capitale o "misto", a seguito della riforma fiscale, vengono tassate come se fossero proventi da partecipazioni in società, ossia dividendi.

Se poi *l'associato* non esercita l'attività d'impresa, le modalità di tassazione possono essere diverse a seconda se trattasi di un apporto di capitale "*qualificato*" (quando cioè l'apporto supera il 5% o il 25% del valore del patrimonio netto contabile della società associante alla data di stipula del contratto), scontando una tassazione sulla quota di utile percepito limitatamente al 40% del suo ammontare; se trattasi invece di apporto *non qualificato*, la quota di partecipazione attribuita all'associato sconta una tassazione con ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 12,50%, che andrà applicata sul 100% degli utili.

Diversamente non sono stati toccati dalla riforma i contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro, per i quali continua ad applicarsi la vecchia disciplina.

Nell'appello del contribuente, risulta dichiarato che la forma di compartecipazione di capitali da parte dell'associata moglie, è costituito da lavoro e capitali, anche se non è dato di conoscere al Collegio il relativo contratto di compartecipazione e la consistenza dell'apporto del capitale se qualificato o meno, dal momento che lo stesso non fa parte né degli allegati al ricorso né degli atti di causa.

La contestazione dell'appellante si riferisce alla norma tributaria cambiata dalla modifica è cioè l'art.109 comma 9 lettera b) del TUIR, in merito alla indeducibilità in capo all'associante, (nel caso di specie il Dr Bianchi titolare dell'impresa individuale) degli utili percepiti dall'associato (nel caso di specie la moglie) che ha fornito capitali in capo all'impresa.

Considerata la chiarezza della norma e l'espressa intenzione del legislatore, va pertanto respinta la richiesta di rimborso della somma in favore del ricorrente, consistente in parte dell' IRPEF con le relative addizionali relativamente all'anno 2004, nonché degli acconti Irpef versati per il 2005.

Circa l'eccezione di incostituzionalità della norma in questione sollevata dalla difesa del contribuente, questo Collegio non ritiene che sussistano le violazioni evidenziate dalla parte con riferimento all'art. 3, art. 53 della Carta Costituzionale oltre quelle dell'art. 76 e 76 per eccesso di delega governativa.

Prima di entrare nel merito della questione, occorre ricordare in primis la natura e la disciplina civilistica che regola "*Il contratto di associazione in partecipazione*".

Esso è un contratto con il quale un soggetto "associante" attribuisce ad un altro soggetto "associato" il diritto a partecipare agli utili (o alle perdite) della sua impresa o di uno o più affari, a fronte di un determinato apporto che può consistere in una somma in denaro, nel godimento di un bene o nella prestazione di un'opera o di un servizio.

L'associato ha il diritto di pretendere la rendicontazione dell'affare compiuto o di quello annuale nel caso in cui la gestione si protragga per oltre un anno.

L'associante, dal canto suo, deve rendere all'associato il conto della gestione dell'associazione in partecipazione ed è nullo il patto che esclude tale obbligo.

Dal rendiconto devono emergere gli utili o le eventuali perdite conseguiti nella gestione dell'impresa o dell'affare al fine di consentire la ripartizione del risultato conseguito fra i soggetti partecipanti proporzionalmente alle quote detenute.

Nel caso che si discute l'assimilazione è ai redditi da capitale per quanto riguarda l'associato, nel caso in cui il contratto prevede anche conferimenti di capitale così come dichiarato.

Simile contratto di associazione in partecipazione funziona come un conferimento di capitali e quindi il provento generato è come se fosse un " *dividendo* " e come tutti i dividendi non sono deducibili come non lo è neanche il provento dell'associazione.

All'associato, che nel caso di cui trattasi è rappresentato dalla moglie del farmacista, l'art. 47 del TUIR (Utili da partecipazione) consente di limitare al 40% la quota imponibile dei proventi, mitigando così la doppia imposizione.

Seppur vera l'esistenza di una doppia imposizione mitigata comunque dall'art.47 del Tuir, essa trova giustificazione dalla necessità di conservare nel sistema fiscale profili di progressività del prelievo, che altrimenti andrebbero persi e che nella versione della norma in questione antecedente alla riforma non esistevano, in quanto venivano messi sullo stesso piano e con lo stesso trattamento fiscale la detraibilità degli utili sia in capo all'associante in partecipazione con apporto di solo lavoro e servizi all'associazione e dell'associato che invece apporta oltre che servizi anche capitale.

Non si può parlare pertanto di violazione degli artt. 3 e dell'art. 53 della Costituzione, non potendosi mettere sullo stesso piano di capacità contributiva e quindi fiscale le due figure di associato.

L'aspetto dell'inededucibilità degli utili corrisposti all'associato in partecipazione che fornisca apporti di capitale va inquadrata nella volontà del legislatore delegante di armonizzare la disciplina della determinazione del reddito d'impresa con le norme contenute nella disciplina dell'imposta sul reddito delle società (v. art. 3 c. 1 lett. c n. 6 L. 80/2003) e contemporaneamente di inserire anche la disciplina della tassazione di questo tipo di redditi in una categoria unitaria che comprenda tutti i redditi di natura finanziaria.

In tale ottica è perfettamente logico che, ravvisandosi nella fattispecie un reddito di puro capitale il cui trattamento fiscale è assimilato a quello dei dividendi, la deducibilità non sia riconosciuta in capo all'associante dovendo ciò essere disciplinato differentemente, perché differenti sono le tipologie di redditi nelle quali si classificano le diverse forme di utili percepiti dall'associato in partecipazione.

Considerato poi che la volontà del legislatore, è stata quella di far rientrare in un'ottica di risistemazione armonizzata e uniforme la tassazione dei redditi di capitale (per convincersene basta leggere alcuni passi significativi della Legge delega vedi art.3 lettera d) e art.4 lettera g, così come la relazione allo schema di decreto legislativo che lo ha accompagnato) non ha senso neanche di parlare di eccesso di delega e quindi violazione degli artt. 76 e 77 della Costituzione.

Del resto così facendo, con la modifica della norma contestata dall'appellante, il legislatore ha anche evitato possibili forme di elusione, scoraggiando cioè fenomeni

possibili di "*income splitting*" cioè di reddito diviso e ripartito tra associanti e tra soggetti associati in partecipazione per fini di convenienza ai fini del prelievo fiscale, specialmente in alcuni ambiti dove essa risulta più facile e congeniale per la presenza di familiari.

Un ipotetico esempio riconducibile alla questione, chiarisce come un *associante* ipotizzando il caso di un guadagno di 100.000 euro e scontando un IRPEF con aliquota del 43% , al fine di ridurre il prelievo fiscale, potrebbe essere indotto a fare una associazione con la moglie con un apporto di capitale del 50%. Se la norma del settore non fosse stata cambiata con l'indeducibilità in capo all'associante degli utili percepiti dall'associato che ha fornito capitale, nè conseguirebbe che l'associante marito pagherebbe delle imposte senza dubbio inferiori sugli utili conseguiti, così come anche la moglie.

Insomma, il legislatore, attraverso la modifica dell'art.109 comma 9 b) lamentata dall'appellante , ha voluto evitare proprio questa forma di elusione possibile con uno strumento tutto sommato sensato e costituzionalmente compatibile.

Stante comunque la peculiarità della questione e l'articolazione della stessa in capo alla norma modificata che si presta a risvolti di diversa interpretazione e lettura, il Collegio ritiene di compensare le spese di giudizio tra le parti.

P.Q.M.

Conferma la sentenza appellata: spese compensate

Perugia li, 22 Aprile 2010

Il Presidente del Collegio
Massimo Zanetti



Il Giudice Relatore-Estensore
Alfredo Quarchioni