

CIRCOLARE N. 4/E



*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

***Roma, 22 gennaio 2008***

***OGGETTO: IVA – Rilevanza IVA delle prestazioni d’opera rese dall’associato in partecipazione. Art. 5 comma 2-bis del D.L. n. 282 del 2002.***

Con la presente circolare si intendono fornire chiarimenti in merito al corretto trattamento IVA applicabile alle prestazioni d’opera rese dall’associato in partecipazione che non esercita per professione abituale altre attività di lavoro autonomo.

La problematica concerne, in particolare, le prestazioni effettuate anteriormente al 23 febbraio 2003, data di entrata in vigore dell’art. 5, comma 2-bis), del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, introdotto dalla legge di conversione n. 27 del 21 febbraio 2003, che ha disciplinato la materia.

Si fa presente al riguardo che l’amministrazione finanziaria, prima dell’introduzione della predetta norma, attraverso vari documenti di prassi (da ultimo con la ris. n. 168 del 2000 e ris. n. 252 del 2002) aveva ritenuto che le prestazioni d’opera rese dall’associato in partecipazione fossero rilevanti ai fini IVA se effettuate a titolo oneroso, con carattere di abitualità e non in via meramente occasionale.

L’art. 5, comma 2-bis), del richiamato decreto legge è intervenuto direttamente sul secondo comma dell’art. 5, DPR n. 633 del 1972, disponendo l’esclusione dall’ambito di applicazione del tributo delle prestazioni rese dall’associato d’opera che non esercita per professione abituale altre attività di lavoro autonomo.

In virtù della previsione normativa introdotta risulta disciplinato con chiarezza il trattamento IVA applicabile alla fattispecie in esame per quanto concerne le prestazioni effettuate dal 23 febbraio 2003 in poi.

Dubbi circa l'assoggettabilità o meno a IVA del compenso derivante dal contratto di associazione in partecipazione, con apporto di solo lavoro, permanevano invece per le prestazioni effettuate anteriormente all'entrata in vigore del richiamato art. 5, comma 2-*bis*), del decreto legge n. 282 del 2002.

In proposito occorre sottolineare che né dalla lettera della norma in discorso, né dai relativi lavori parlamentari, risultavano elementi tali da rendere palese la valenza interpretativa, e quindi retroattiva, della norma.

Sulla specifica questione, concernente la valenza interpretativa ovvero innovativa della norma, è stato chiesto il parere dell'Avvocatura generale dello Stato, la quale, con ampie argomentazioni, ha espresso il parere che l'art. 5, comma 2 *bis*), del decreto legge n. 282 del 2002, si applica anche alle operazioni effettuate anteriormente alla sua entrata in vigore.

Invero, concordando con il parere dell'organo legale, l'art. 5, comma 2 *bis*), deve leggersi correttamente in coerenza con l'art. 4.4 della sesta direttiva comunitaria n.77/388 (ora art. 10 della direttiva n. 112/2006/CE) che *“nel riferirsi espressamente alle prestazioni di lavoro dell'associato d'opera ha inteso chiaramente riconoscere nel relativo rapporto, ... l'esistenza nello stesso di “elementi di subordinazione” in presenza dei quali la disposizione comunitaria esclude che la prestazione possa considerarsi resa “in modo indipendente (con la conseguente soggettività IVA del prestatore): ma proprio perché il necessario quadro di riferimento nel quale deve intendersi che abbia operato il legislatore italiano del 2003 è costituito dalla preesistente e tuttora vigente ricordata disposizione comunitaria, sembra logicamente da escludere che al medesimo art. 5 comma 2 bis), possa attribuirsi natura innovativa – con conseguente sua applicabilità solo alle operazioni effettuate successivamente alla sua entrata in vigore, dovendo al contrario ritenersi per chiarito che anche per il passato le prestazioni di lavoro dell'associato in partecipazione sono escluse dal campo di*

*applicazione dell'imposta (salvo che non siano rese da soggetto esercente altra attività di lavoro autonomo)''.*

La scrivente, pertanto, sulla base degli argomenti come sopra riportati, ritiene opportuno adeguare le proprie posizioni interpretative, riconoscendo l'irrilevanza, ai fini IVA, delle prestazioni d'opera derivanti dal contratto di associazione in partecipazione anche con riferimento alle operazioni effettuate anteriormente l'introduzione dell'art. 5, comma 2-*bis*), del decreto legge n. 282 del 2002.

Tanto premesso, si invitano gli uffici dell'Agenzia a riesaminare, caso per caso, le controversie pendenti in materia di rilevanza ai fini IVA delle prestazioni d'opera rese dall'associato in partecipazione, ed a provvedere all'eventuale abbandono secondo le modalità di rito.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.