Non sfugge all’Inps il socio di s.r.l che non lavora

scritto da goal | 7 Agosto 2017

di Stefano Ferri*

Nella quotidiana attività professionale in materia giuslavoristica si riscontra non infrequentemente la presenza di soggetti che sono iscritti all’Istituto nazionale della previdenza sociale (Inps), per le attività svolte in imprese operative e che detengono anche quote in società a responsabilità limitata (S.r.l.), quindi società di capitali, nelle quali non svolgono alcuna attività lavorativa; a fronte di tale fattispecie si è riscontrata la pretesa dell’Inps, recentemente rinnovata, di assoggettare a contribuzione per la copertura degli eventi invalidità, vecchiaia e superstiti (IVS) anche i redditi di capitale (es. dividendi) derivanti dal possesso di quote di questo tipo. Tale richiesta pare non essere sostenuta da alcuna norma dell’ordinamento.

Al riguardo l’art. 3 bis della legge 14 novembre 1992, n. 438 ha statuito che “*a decorrere dall’anno 1993, l’ammontare del contributo annuo dovuto per i soggetti di cui all’art. 1 della legge 2 agosto 1990 n. 233, è rapportato alla totalità dei redditi d’impresa denunciati ai fini Irpef per l’anno al quale i contributi stessi si riferiscono*”. Tale norma prevede, quindi, che deve farsi riferimento “*alla totalità dei redditi d’impresa denunciati ai fini Irpef*”; di conseguenza, in ossequio al tenore letterale della disposizione, vanno esclusi i redditi non considerati d’impresa quali, ad esempio, i redditi di capitale derivanti da società a responsabilità limitata; viceversa vanno inclusi nei redditi d’impresa “*anche i redditi del socio accomandante di società in accomandita semplice*”, per espressa statuizione dell’art. 6 del D.P.R. 917/1986 (Testo Unico Imposte sui Redditi).

In considerazione del rinvio alle norme fiscali, per l'individuazione del reddito d'impresa è necessario riferirsi al D.P.R. 917/1986, il quale all'art. 44 del testo applicabile *ratione temporis* ricomprende tra i redditi di capitale gli utili da partecipazione alle società soggette ad Irpeg (ora Ires). Diversamente, per i soci di società di persone opera il principio della trasparenza fiscale, in forza della quale i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione (cfr. art. 5 D.P.R. 917/1986); è altresì previsto che i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi (art. 65 D.P.R. 917/1986).

Visto che la normativa previdenziale individua, come base imponibile sulla quale calcolare i contributi, la totalità dei redditi di impresa così come definita dalla disciplina fiscale, considerato che, secondo il Testo Unico delle Imposte sui Redditi gli utili derivanti da società di capitali sono inclusi nei redditi di capitale, ne consegue, quindi, che questi ultimi non concorrono a costituire la base imponibile ai fini Inps. Al contrario l'Istituto, con Circolare n. 102 del 12/6/2003, ritiene che *"per i soci lavoratori di SRL iscritti in quanto tali alle gestioni dei commercianti e degli artigiani, la base imponibile, fermo restando il minimale contributivo, è costituita dalla parte del reddito d'impresa dichiarato dalla Srl ai fini fiscali ed attribuita al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili, prescindendo dalla destinazione che l'assemblea ha riservato a detti utili e, quindi, ancorché non distribuiti ai soci".*

La suddetta interpretazione dell'Inps ha un suo fondamento, pur essendo necessaria una verifica caso per caso in ragione

del rapporto sostanziale che intercorre tra la S.r.l. e il socio, per determinare il reddito da assoggettare a contribuzione nella gestione IVS (Commercianti) dei soci che effettivamente lavorano nella S.r.l. e che per tale loro attività sono iscritti nella gestione in argomento, non esistendo altri redditi sui quali calcolare il contributo dovuto. Non appare invece possibile richiedere la contribuzione per i redditi di capitale dei soggetti che svolgono tutt'altra attività per la quale sono iscritti ad altre gestioni dell'Inps ovvero ad un diverso ente pensionistico obbligatorio, in quanto per loro trova applicazione solo il dettato normativo della art. 3 bis della legge 14 novembre 1992, n. 438 che prevede solo l'assoggettamento dei redditi di impresa.

A sostegno della propria pretesa l'Inps cita di consueto il disposto della Sentenza n. 354 del 7 novembre 2001 della Corte Costituzionale, ma da una lettura attenta si evince che tale sentenza non ha fatto altro che ribadire che sono da assoggettare a contribuzione i redditi di impresa e non di capitale. La Corte, infatti, così si esprime:

<<Nell'ipotizzare, anzitutto, la discriminazione tra socio di società in accomandita semplice e socio di società di capitali, in vista dell'apporto al sistema contributivo della gestione previdenziale degli esercenti attività commerciali previsto dalla disposizione denunciata per i redditi di impresa di cui sia titolare l'iscritto, il rimettente muove dal presupposto della "sostanziale identità di natura tra le due tipologie di redditi" e, quindi, di una identità di posizioni fra i relativi percettori, giacché in entrambi i casi non vi sarebbe "il concorso di alcuna attività lavorativa", bensì la mera sottoscrizione di quote del capitale sociale. Giova rammentare che, secondo il D.P.R. n. 917 del 1986, cui la norma denunciata fa rinvio, mentre i redditi da capitale costituiscono gli utili che il socio consegue per effetto della partecipazione in società dotate di

personalità giuridica (art. 41), soggette, a loro volta, all'imposta sul reddito dalle stesse conseguito, i redditi c.d. di impresa di cui fruisce il socio delle società in accomandita semplice (così come, del resto, il socio delle società in nome collettivo) sono i redditi delle stesse società, inclusi nella predetta categoria, come già visto, dall'art. 6 del medesimo D.P.R. n. 917 del 1986, e, al tempo stesso, da imputare "a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione", proporzionalmente alla "quota di partecipazione agli utili", in forza del precedente art. 5 (redditi prodotti in forma associata). Ciò fa sì, appunto, che il reddito prodotto dalle società in accomandita semplice sia reddito proprio del socio, realizzandosi, in virtù del predetto art. 5, come questa Corte ha già avuto occasione di rilevare, sia pure agli specifici fini tributari, "l'immedesimazione" fra società partecipata e socio (ordinanza n. 53 del 2001). Così richiamato, sia pure in estrema sintesi, il quadro normativo in cui si collocano le situazioni poste a raffronto, non può reputarsi discriminatoria una disposizione quale quella denunciata, atteso il preminente rilievo che, nell'ambito delle società in accomandita semplice (e in quelle in nome collettivo), assume, a differenza delle società di capitali, l'elemento personale, in virtù di un collegamento inteso non come semplice apporto di ciascuno al capitale sociale, bensì quale legame tra più persone, in vista dello svolgimento di una attività produttiva riferibile nei risultati a tutti coloro che hanno posto in essere il vincolo sociale, ivi compreso il socio accomandante>>.

Da quanto sopra emerge con chiarezza l'erronea interpretazione operata dall'Inpsquando pretende la contribuzione anche sul reddito prodotto dalla s.r.l. nella quale il soggetto non svolge alcuna attività lavorativa. In tal senso si segnalano due interessanti sentenze ben argomentate che vanno in direzione opposta a quella dell'Inps.

La prima è la Sentenza n. 752/2015 della Corte d'Appello di

L'Aquila che si suggerisce di leggere interamente e della quale si riportano alcuni passaggi che ritengo decisivi: *<<Secondo l'Inps, l'impostazione ermeneutica accolta dal Tribunale si porrebbe in radicale contrasto con la lettera della disposizione e svuoterebbe di significato l'innovazione normativa che il legislatore aveva voluto introdurre nel nostro ordinamento giuridico con la disposizione di cui all'art. 3 bis, comma 1, D.L. 384/1992; in particolare non si riuscirebbe oggettivamente a comprendere la valenza e la portata del vocabolo "totalità" utilizzato dalla norma. Secondo l'interpretazione operata dall'Istituto, in particolare, i contributi previdenziali dovuti dai soggetti aventi tutti i requisiti ex lege per essere iscritti alla Gestione previdenziale dei lavoratori autonomi debbono essere calcolati non solamente sul reddito prodotto dall'attività commerciale o artigiana che ha dato luogo all'iscrizione, ma anche su tutti gli altri eventuali redditi di impresa (cioè derivanti da partecipazione a società di persone di natura commerciale) e redditi di capitale (cioè derivanti da partecipazione a società di capitali con personalità giuridica)"… "è noto che, ai sensi dell'art. 6 DPR n. 917 del 1986, "i singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo;e) redditi di impresa; f) redditi diversi"; (comma 1), con la precisazione che "i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengono e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi" (comma 3)* … quindi anche … *se l'art. 3 bis D.L. 384/1992 fa riferimento alla "totalità dei redditi di impresa denunciati ai fini Irpef ", occorre, tuttavia, tenere conto che il rapporto previdenziale non può prescindere, per definizione, dalla sussistenza di un'attività, di lavoro dipendente o autonomo, che giustifichi la tutela corrispondente, atteso che, diversamente ragionando, ogni conferimento di capitali in società esercente attività di*

impresa dovrebbe comportare l'inserimento del reddito corrispondente nell'imponibile contributivo. Ne deriva che il concetto di "totalità dei redditi di impresa denunciati ai fini Irpef " deve essere riferito esclusivamente all'impresa commerciale o artigiana in relazione alla quale l'assicurato è iscritto nella relativa gestione, non essendo necessariamente soggette a contribuzione ai fini previdenziali eventuali altre fonti di reddito da partecipazione>>.

La citata pronuncia ribadisce la centralità dell'attività lavorativa nell'obbligo contributivo, rimarcando la distanza rispetto ad un reddito di capitali, estraneo all'obbligo di versamenti all'Inps. In tal senso si era già espresso, l'anno precedente, il Tribunale di Pescara con la Sentenza n. 639 del 17 giugno 2014 nella quale si legge: *<< Al fine di risolvere la controversia in oggetto, è opportuna une breve ricostruzione della disciplina normativa di riferimento. L'art. 3-bis del D.L. n. 384 del 1992 conv. L. 438/1992, prevede che i contributi previdenziali degli artigiani ed esercenti attività commerciali vanno rapportati alla totalità dei redditi di impresa denunciati ai fini IRPEF per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono." … "per i soci di società di persone opera il principio della trasparenza fiscale, in forza della quale i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione (art. 5 DPR 917/1986); è altresì previsto che i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi (art. 65 DPR 917/1986). Orbene, premesso che la normativa previdenziale individua come base imponibile sulla quale calcolare i contributi, la totalità dei redditi di impresa così come definitiva dalla disciplina fiscale; considerato che, secondo il testo unico delle imposte*

sui redditi gli utili da partecipazione a società di capitali sono inclusi nei redditi di capitale, ne consegue che questi ultimi non concorrono a costituire la base imponibile ai fini INPS. Diverso discorso vale per i soci lavoratori di srl, che in quanto tali, sono tenuti ad iscriversi ai fini contributivi alla Gestione degli Artigiani e Commercianti. Presupposto, infatti, per la suddetta iscrizione, è che i soci di società a responsabilità limitata partecipino al lavoro aziendale con carattere di abitualità e prevalenza (art. 1 comma 203 L. 662/1996), mentre non è richiesto che abbiano la piena responsabilità dell'impresa ed assumano tutti gli oneri ed i rischi relativi alla sua gestione. Deve trattarsi di società a responsabilità limitata operanti nel settore del commercio (o che svolgano attività classificabili nel settore terziario), organizzate e/o dirette prevalentemente con il lavoro dei soci e dei loro familiari partecipanti personalmente all'attività aziendale. All'uopo, valga precisare che la prova della partecipazione al lavoro aziendale spetta all'Istituto Previdenziale."

… *"Attraverso il riferimento alla quota di reddito d'impresa dichiarato dalla srl, l'INPS ha inteso superare – all'indomani dell'armonizzazione tra disciplina fiscale e previdenziale – l'impasse costituita dal fatto che mentre per le società di persone opera il regime della trasparenza fiscale, nelle società di capitali, la relativa partecipazione costituisce reddito di capitale. Occorre tuttavia rimarcare che la diversa regolamentazione fiscale e quindi previdenziale tra i redditi del socio di società di persone e quelli del socio di società di capitali, è stata ritenuta costituzionalmente legittima dalla Corte Costituzionale nelle sentenza citata da entrambe le parti processuali, che per l'importanza che assume nella presente controversia merita una breve disamina (sentenza 2001 n. 354)."… "Pertanto, secondo quanto dedotto dalla Corte Costituzionale, il reddito di impresa utile ai fini della determinazione della base imponibile ai fini INPS, è quello ricavabile dalla normativa fiscale, senza che ciò determini*

una ingiustificata discriminazione tra soci di società di persone e soci di società di capitali. Si vede, quindi, come i chiarimenti contenuti nella circolare INPS sopra richiamata (2003 n. 102) vanno ben oltre quanto ritenuto dalla Corte Costituzionale. Infatti, l'Istituto Previdenziale, assimilando il reddito di capitale imputabile al socio di srl con il reddito di impresa utile ai fini INPS, fa venir meno la convergenza operata dal legislatore tra disciplina fiscale e disciplina previdenziale quanto alla definizione proprio della base imponibile. Tale disciplina può giustificarsi solo se si considera che l'obbligo assicurativo sorge nei confronti dei soci di srl, esclusivamente qualora gli stessi partecipino al lavoro dell'azienda con carattere di abitualità e prevalenza. Diversamente, la sola partecipazione a società di capitali, non accompagnata dalla relativa iscrizione contributiva da parte del socio e senza che emerga lo svolgimento di attività prevalente ed abituale all'interno dell'azienda, non può giustificare il meccanismo di assimilazione previsto dalla circolare suddetta. D'altro canto i principi fin qui enunciati trovano riscontro anche nell'orientamento giurisprudenziale, pur se enunciato ad altri fini, secondo cui il requisito essenziale per la imputabilità ai fini contributivi del reddito percepito dal socio di società di capitali è costituito dalla prestazione diretta di attività lavorativa personale, da parte del socio, resa all'interno dell'impresa commerciale gestita dalla società e specificamente riconducibile alla gestione operativa di tale impresa, piuttosto che ad altro titolo, quale ad esempio quello riconducibile all'esercizio della rappresentanza organica propria dell'amministratore (v. Cass. n. 9803/2012; Cass. SS.UU. n. 3240/2010 e numerose altre>>.

* *Odcec Reggio Emilia*