

Le Circolari della Fondazione Studi

n. 15 del 16/07/2015

La determinazione della base imponibile dei contributi dovuti alla Gestione commercianti per i soci di società di persone e contemporaneamente anche di capitali

La recente sentenza n° 752 del 25 giugno scorso della Corte di Appello di L'Aquila, confermativa della precedente statuizione n° 639/2014 del Tribunale di Pescara, corrobora la tesi, da sempre sostenuta, dai Consulenti del Lavoro in ordine alla determinazione della base imponibile per il calcolo dei contributi da versare alla gestione previdenziale artigiani/commercianti per coloro che rivestono la *status* di "socio", sia di società di capitali che di persone.

Al fine di ricostruire *funditus* la vicenda è necessario partire proprio dalle origini del *vulnus*.



1. Normativa e prassi di riferimento

La *querelle* trae origine della interpretazione dell'art. 3-*bis* del D.L. 384/92 convertito dalla legge 438/1992. La prefata disposizione recita: "*a decorrere dall'anno 1993, l'ammontare del contributo annuo dovuto per i soggetti di cui all'articolo 1 della legge 2 agosto 1990, n. 233 [iscritti alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, titolari, coadiuvanti e coadiutori, n.d.r.], è rapportato alla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono*".

La locuzione "*totalità dei redditi di impresa denunciati ai fini IRPEF*" ha, nel tempo, alimentato il dibattito interpretativo in quanto l'Inps ha inteso sussumere nella base imponibile anche i redditi di capitale, quelli, cioè, derivanti dalla *mera* [*recte*: sola] partecipazione in società di capitali.

In buona sostanza, l'Inps –*ex pluribus*, con la circolare n° 102 del 12 giugno 2003- sostiene che i contributi *de quibus* vadano calcolati sulla somma (totalità) dei redditi derivanti (anche) dalla partecipazione in società di capitali, a prescindere dalla verifica dell'eventuale attività lavorativa nelle predette società ad opera del percipiente.

DIPARTIMENTO SCIENTIFICO della
FONDAZIONE STUDI

Via del Caravaggio 66
00145 Roma (RM)

fondazionestudi@consulentidellavoro.it

In particolare, l'Istituto di previdenza –cfr. punto 2) della prefata circolare – precisa che *“la quota di impresa della S.r.l. costituisce base imponibile ai fini che qui interessano sia allorché il socio sia tenuto all'iscrizione alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti per l'attività svolta nella società a responsabilità limitata, sia allorché il titolo di iscrizione derivi dall'attività esercitata in qualità di imprenditore individuale o di socio di una società di persone, e ciò per effetto di quanto disposto dall'art. 3-bis della legge 438/1992.*

In nuce, la tesi (incestuosa) dell'Inps è quella di calcolare i contributi sul coacervo dei redditi conseguiti dal percettore nel periodo di imposta in questione, a prescindere dalla circostanza che gli stessi siano da ascrivere alla categoria dei “redditi di impresa” ovvero in quella “di capitale”.

2. La posizione dei Consulenti del Lavoro e la normativa fiscale

Diversa la posizione della Categoria. La locuzione *“totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF”* non può che riferirsi, stante il chiaro richiamo, alla categoria del “reddito di impresa”, così come declinato dalla normativa fiscale –TUIR- (*rectius* D.P.R. 917/86).

Si evidenzia, al riguardo, che l'art. 6 del TUIR classifica i redditi assoggettati ad imposta sul reddito in sei 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.

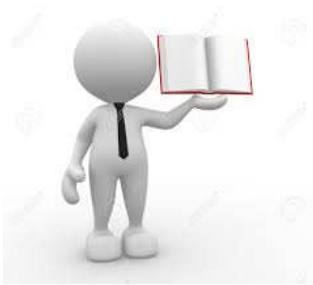
E' evidente che la categoria dei “redditi di capitale” è cosa distinta e separata da quella “di impresa”, donde la differenziazione [rispettivamente lettera b) e e) della suddetta declaratoria] ai fini delle imposte sul reddito.

Il precedente art. 5 si premura di statuire che *“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 agli utili”.*

Quanto alla declaratoria reddituale, si precisa che ai redditi di capitale è dedicato il Capo III del TUIR. L'art. 44 si preme di indicare quali siano i redditi di capitali. Fra questi, ai fini che in questa sede rilevano, al comma 1 lettera e) **“gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società”**.

Nel mentre, il successivo art. 55, capo IV, qualifica come **“redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c.”**.

La differenza fra le due tipologie reddituali è di palmare evidenza: mentre i **redditi di capitale** presuppongono la **sola partecipazione al capitale** o al patrimonio di una società, indipendentemente da qualsivoglia attività lavorativa, quelli di **impresa presuppongono** che il reddito derivi dall'**esercizio, per professione abituale, di una impresa**; ergo: siano il frutto di **una attività lavorativa**.



Nella prima declinazione assurge ad elemento determinante il (solo) capitale; nella seconda (reddito di impresa) è l'esercizio abituale dell'attività a costituirne l'elemento peculiare.

Considerato che l'art. 3-bis del D.L. 384/1992 esplicitamente richiama i (soli) redditi di impresa è evidente che a nulla rilevano –ai fini della determinazione della base imponibile- i redditi di capitale, quelli prodotti in assenza di una attività lavorativa, il cui onere probatorio – quanto alla sussistenza - non potrebbe che ricadere, in ossequio al principio recato dall'art. 2697 c.c. **“onus probandi incumbit ei qui dicit”**, sul soggetto che intenda affermarne la ricorrenza [Inps].

La suddetta interpretazione trova puntuale riscontro nella legge 662/96. Come noto, tale norma, all'art. 1 comma 203, ha esteso la platea dei soggetti da iscrivere alla Gestione commercianti includendovi espressamente i soci **lavoratori** di società di capitali operanti nel settore commercio o che svolgano attività classificabili nel settore terziario.

Presupposto, dunque, indefettibile per l'iscrizione è che gli stessi, ancorché in assenza di oneri e rischi derivanti dalla gestione societaria (propria, invece, dei soci delle società di persone) debbano **partecipare al lavoro aziendale con** carattere di **abitudine e prevalenza**.

Sul concetto di *abitudine e prevalenza* e più in generale sull'obbligo contributivo dei soci di S.r.l., si rinvia al parere n° 13 del 29.03.2012.

3. La Corte costituzionale

La Consulta, *in subiecta materia*, è intervenuta nel corso del 2001 con due distinti provvedimenti: l'ordinanza n° 53 del 6 marzo e la sentenza n° 354 del 7 novembre.

Con il primo, ordinanza 53, la Corte ha chiarito che nell'ambito delle società di persone, *nei limiti della quota di partecipazione ed agli specifici fini tributari - fra società partecipata e socio si instaura un rapporto di immedesimazione*: principio trasfuso nel citato art. 5 del TUIR.

Nel secondo, invece, i Giudici delle Leggi si sono occupati proprio dell'art. 3-*bis* del D.L. 384/1992, convertito dalla Legge 438/92.

Con la sentenza 354, la Corte ha respinto le censure di incostituzionalità (con riguardo agli artt. 3 e 38 della Costituzione) in ordine alla disparità di trattamento fra il socio di società di persone avente natura commerciale – i cui redditi (d'impresa) sono assoggettati a prelievo contributivo (gestione commercianti) – ed il socio di capitali – i cui redditi (di capitale) non sono, *ex adverso*, assoggettati alla predetta contribuzione.

La Corte costituzionale ha *ex professo* motivato il rigetto delle censure sul presupposto che *“il reddito prodotto dalle società di persone sia, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, un reddito proprio del socio, realizzandosi, sia pure ai soli fini tributari, la immedesimazione fra società partecipata e socio (ordinanza 53/2001)*. Inoltre, più specificamente, ha affermato che **la norma de qua “non può reputarsi discriminatoria atteso il preminente rilievo che, nell'ambito delle società di persone, assume l'elemento personale inteso non come semplice apporto di ciascuno al capitale sociale bensì quale legame fra più persone (ivi compreso il socio accomandante) in vista dello svolgimento di una attività produttiva finalizzata al raggiungimento dello scopo sociale.**

Anche la Corte costituzionale afferma, dunque, che è proprio l'elemento personale, sussistente *ope legis* nelle società di persone (ex art. 5 TUIR) a legittimare il differente assoggettamento contributivo fra redditi d'impresa e redditi di capitale.

4. La Corte di Appello di L'Aquila

La sentenza n° 752 del 25.06.2015 della Corte di Appello di L'Aquila, nel confermare la sentenza n° 639 del 17.06.2014 emessa dal Tribunale di Pescara, respinge la pretesa dell'Inps, pretesa diretta ad assoggettare a contribuzione anche i redditi (di capitale) prodotti dal ricorrente per effetto della mera partecipazione in alcune società di capitali.

I Giudici distrettuali, dopo un *excursus* esegetico dell'art. 3-bis in questione proprio con riferimento alle cennate posizioni della Corte costituzionale e della disciplina fiscale, hanno chiarito che la mera partecipazione – senza che corrispondesse la prestazione lavorativa all'interno delle società di capitali (confermando, altresì, il relativo onere probatorio in capo all'Inps) – non integrasse gli estremi previsti dalla norma per l'assoggettamento alla contribuzione previdenziale (commercianti) trattandosi, nella fattispecie, di redditi di capitale e non d'impresa e non sussistendo le condizioni di cui all'art. 1 comma 203 della legge 662/96.

Particolarmente interessante è l'approdo cui giungono i Giudici della Corte di Appello in ordine al rapporto giuridico previdenziale (obbligo della contribuzione-diritto alla prestazione). Testualmente, infatti, si precisa 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*".

In sostanza, non può esserci obbligo contributivo (cui è collegata una prestazione previdenziale) in assenza di una prestazione lavorativa.

Tale approdo è perfettamente conforme alla previsione di cui all'art. 38, comma 2, della Costituzione che, come noto, è "*l'atto di nascita*" delle assicurazioni sociali obbligatorie. In esso, infatti, si prevede che le *tutele previdenziali* spettino ai *lavoratori* – coloro, cioè, che svolgono un'attività lavorativa e non che si limitino, *sic et simpliciter*, ad investire i propri capitali a scopo di utile.

5. Conclusioni

Appare chiaro, alla luce delle suesposte considerazioni, che la determinazione della base imponibile per il versamento dei contributi dovuti alla Gestione commercianti, *ex art. 3-bis*, vada effettuata mediante sommatoria di tutti i redditi di impresa (art. 55 del TUIR) percepiti – quale effetto del proprio lavoro - dal contribuente nell'anno di imposta.

Ci auguriamo che la suddetta (pacifica) interpretazione giurisprudenziale dell'art. 3-*bis* del D.L. 384/92, convertito dalla legge 438/92, possa essere presto acquisita dall'Inps e che, per l'effetto, possano ritenersi superate le citate precisazioni di cui al paragrafo 2 della circolare n° 102/2003.



Del resto, poi, è proprio l'Istituto – nell'*incipit* del paragrafo 2 della predetta circolare – a precisare "*per i soci lavoratori di S.r.l.*". Quindi, per i soci di S.r.l. è proprio quella qualificazione di "*lavoratori*" a costituire il presupposto della contribuzione alla gestione commercianti. Non si spiega, quindi, l'inclusione, nel successivo secondo capoverso del medesimo paragrafo, anche del mero reddito di capitale per coloro che siano tenuti, per effetto di (altri) redditi di impresa, alla iscrizione.

E' evidente che in tale fattispecie (presenza sia di redditi di impresa che di redditi di mero capitale), la base imponibile non dovrà tener conto dei redditi di capitali (senza apporto lavorativo) ma solo dei redditi di impresa.

Si allega modello di rimborso dei contributi da notificare all'Inps di competenza onde avviare il procedimento tendente ad ottenere il recupero di quanto, ai sensi di quanto finora esposto, indebitamente versato.