

NEWSLETTER per i Soci Confindustria Chieti Pescara

a cura dello Studio Legale Tributario Torcello

OBBLIGHI CONTRIBUTIVI E DI ISCRIZIONE ALLA GESTIONE COMMERCianti (IVS) POSTI IN CAPO AI SOCI DI S.R.L.

Con sentenza n. 813/2018, depositata in data 19.10.2018, il Tribunale di Brescia è recentemente intervenuto al fine di porre luce in merito all'annosa questione relativa agli obblighi contributivi e di iscrizione alla Gestione Commercianti (IVS) in capo ai soci di S.r.l.

Il procedimento di cui si ragiona trae origine dalla richiesta, avanzata da parte di un contribuente, finalizzata all'ottenimento della restituzione delle somme indebitamente versate all'INPS a titolo di contributi, quantificati su una base imponibile erroneamente determinata dall'Ente (il quale aveva qualificato alla stregua di "reddito di impresa" gli utili derivanti dalla partecipazione del ricorrente in una S.r.l.).

L'INPS, costituitosi in giudizio, aveva richiamato il disposto dell'art. 3 bis del D.L. 384/1992 (come asseritamente interpretato dalla sentenza n. 354/2001 della Corte Costituzionale), il quale prevede che i contributi previdenziali, destinati alla gestione speciale dei commercianti, sono calcolati sulla "totalità dei redditi di impresa" rilevanti ai fini Irpef, fra i quali l'Ente fa rientrare anche i compensi percepiti per attività che non richiedono l'iscrizione alla IVS.

Sulla scorta di tale considerazione, l'Istituto Previdenziale aveva affermato la presunta correttezza della propria pretesa contributiva, rilevando come i redditi percepiti da società in nome collettivo o in accomandita semplice dovessero essere considerati quali redditi di impresa ai sensi dell'art. 6 TUIR.

La normativa previdenziale, delineata dal sopra richiamato art. 3 bis del D.L. 438/1994, prevede espressamente che *"l'ammontare del contributo annuo dovuto (...) è rapportato alla totalità dei redditi di impresa denunciati ai fini Irpef"*, precludendo, in tal modo, di ricomprendere nella "base imponibile contributiva" i redditi non di impresa.

Ai fini previdenziali, diventa nodale la qualificazione dei redditi percepiti dal contribuente, dovendosi richiamare le norme contenute nel TUIR al fine di delineare precisamente i confini del reddito di impresa. Occorre, da un lato, distinguere quest'ultimo dai redditi di capitale (definiti dall'art. 44 TUIR quali utili da partecipazione societaria); e dall'altro lato, precisare che l'art. 6 TUIR ricomprende espressamente i redditi derivanti dalle società in nome collettivo ed in accomandita semplice tra quelli di impresa (*"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"*).

Sul punto, era intervenuta anche la Circolare n. 102 del 12.06.2003, con la quale l'INPS aveva offerto un'interpretazione (non propriamente letterale) del quadro normativo, precisando che la base imponibile per i soci di S.r.l., iscritti alla IVS, *“è costituita dalla parte del reddito d'impresa dichiarato dalla S.r.l. 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**”*.

Tale interpretazione appare funzionale alle sole ipotesi in cui il socio presta attività lavorativa (abituale e prevalente) presso la S.r.l., rendendo possibile la determinazione del reddito da sottoporre a contribuzione speciale.

L'Ente, a sostegno delle tesi dedotte nel giudizio che ci occupa, aveva richiamato anche la sentenza n. 354/2001 della Corte Costituzionale, che, ad una attenta lettura, sembrava però prestarsi a conclusioni di divergenti rispetto a quelle fatte proprie dall'INPS.

La Corte Costituzionale, infatti, nel delineare una netta demarcazione fra la tassazione dei soci di società di persone (assoggettate al regime di trasparenza fiscale) e quella propria dei soci di società di capitali, aveva a suo tempo statuito che i redditi di capitale sono costituiti dagli utili derivanti dalla mera partecipazione del contribuente in società dotate di personalità giuridica e assoggettati ad imposta sul reddito delle società.

Ne vanno distinti, dunque, i redditi derivanti da società in accomandita semplice (o in nome collettivo); i quali devono essere imputati direttamente al socio, indipendentemente dalla loro effettiva percezione.

L'elemento discrezionale è rappresentato, a tal fine, dal profilo *“personale”* che caratterizza le società di persone, da intendersi *“non come semplice apporto di ciascuno al capitale sociale, bensì quale legame tra più persone, in vista dello svolgimento di un'attività produttiva riferibile nei risultati a tutti coloro che hanno posto in essere il vincolo sociale”*.

La contribuzione del socio di S.r.l., non esercitante attività lavorativa all'interno della società, dovrebbe essere calcolata, dunque, escludendo dalla base imponibile i redditi derivanti dalla partecipazione societaria ex art. 44 TUIR (*“gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società”*).

Nella pronuncia in esame il Tribunale di Brescia, sposando una linea interpretativa opposta a quella proposta dall'Ente, ha richiamato la diversa assoggettabilità - sussistente ai fini fiscali ed impositivi - fra le società di persone e di capitali, statuendo che il meccanismo personale operante nelle società in accomandita semplice (o in nome collettivo) non si estende alle S.r.l.

Ne discende, a detta del Giudice bresciano, che *“non si tratta, dunque, a differenza di quanto sostenuto dalla difesa dell'INPS di tener conto, tra i redditi che concorrono a determinare la base imponibile, di redditi tratti da società la partecipazione alle quali, di per sé, non darebbe titolo per l'iscrizione della gestione artigiani o commercianti, bensì di includere all'interno di detta base imponibile redditi che, a differenza di*

quanto previsto dall'art. 3 bis, comma 1, d.l. 384/1992, non costituiscono affatto redditi di impresa, bensì redditi di capitale".

Il Tribunale di Brescia, in accoglimento integrale dei motivi del ricorrente, ha pertanto condannato l'INPS alla restituzione di quanto indebitamente riscosso dall'Ente sulla base della partecipazione del ricorrente ad una S.r.l.; minando le fondamenta dell'interpretazione normativa che l'Istituto porta avanti da tempo (a proprio uso e consumo, va notato) in tema di contribuzione IVS per le società di capitali.

Si auspica, di conseguenza, il materializzarsi in futuro di un'inversione di rotta, sul punto, da parte dell'Ente. Il radicamento di un filone giurisprudenziale del medesimo tenore di quello "aperto" dalla sentenza in commento, infatti, potrebbe esporre l'Istituto al rischio di incappare in un maggior pregiudizio, con particolare riguardo alle condanne al pagamento delle spese di lite che ne potrebbero derivare.