

## **SOCI DI SRL E GESTIONE COMMERCianti INPS: L'ANOMALIA DEL CRITERIO AMMINISTRATIVO DELL'ONNICOMPRESIVITÀ DELLA BASE IMPONIBILE**

di **Gian Piero Gogliettino**

### **1. Premessa**

La *vexata quaestio* che, ultimamente, sta interessando non poco i soggetti titolari di quote di partecipazione in Srl, in genere in occasione della richiesta di prestazione pensionistica, è ascrivibile alla corretta determinazione del *quantum* contributivo dovuto alla gestione speciale commercianti, tenuto conto della posizione – alquanto controversa – dell'Inps nel ricomprendere nel coacervo della base imponibile anche quei redditi che potremmo considerare “inconferenti” rispetto alla portata, non solo letterale, del peculiare precetto normativo.

In particolare, la posizione dell'Istituto, come si può evincere da diverse circolari<sup>1</sup>, è quella di considerare quale reddito imponibile del socio, *sic et simpliciter* e ovviamente in misura proporzionale alla quota di partecipazione posseduta, il reddito d'impresa della specifica società di capitali, pur in assenza, tra l'altro, non solo del requisito oggettivo connesso alla natura terziaria dell'attività d'impresa<sup>2</sup>, ma anche di quello soggettivo relativo all'“attività lavorativa”, in quanto tale meritevole di tutela previdenziale, in ragione del c.d. criterio giurisprudenziale dell'“immedesimazione” tra società partecipata e socio, applicabile, come vedremo meglio in seguito, esclusivamente rispetto a società in accomandita semplice, ovvero a società in nome collettivo<sup>3</sup>.

Nel cercare di tracciare un percorso risolutivo del contendere, nella speranza che lo stesso possa trovare favorevole accoglimento da parte dell'Istituto previdenziale, ovviamente supportato dalle autorevoli posizioni della dottrina e della giurisprudenza, corre l'obbligo di ripercorrere, attraverso un approccio sistematico, il contenuto delle disposizioni in materia e, precisamente, dell'art. 3 bis del d.l. n. 384/1992 (conv. dalla l. n. 438/1992) in uno con la novella dell'art. 1, commi 202 e 203, della l. n. 662/1996.

Nello specifico viene stabilito, rispettivamente, che “*l'ammontare del contributo (...) è rapportato alla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini Irpef*”, nonché “*l'obbligo di iscrizione nella gestione assicurativa degli esercenti attività commerciali di cui alla legge 22 luglio 1966, n. 613 sussiste per i soggetti che (...) partecipino personalmente al lavoro aziendale con carattere di abitualità e prevalenza*”.

---

<sup>1</sup> Cfr., *ex multis*, circolare Inps 13 giugno 2011, n. 84.

<sup>2</sup> Preme sottolineare che, ovviamente, in presenza di una società che esercita attività industriale, venendo meno il requisito oggettivo richiesto dalla norma previdenziale, non può perfezionarsi l'obbligazione contributiva tipica della gestione autonoma commercianti.

<sup>3</sup> Cfr. Corte costituzionale 6 marzo 2001, n. 53.

Premesso, quindi, che presupposto imprescindibile dell'obbligazione contributiva – *conditio sine qua non* - è la partecipazione personale del socio al lavoro aziendale, il criterio da seguire, ai fini dell'esatta individuazione della base imponibile, è certamente di natura fiscale, dovendo quindi rilevare, per quanto a noi qui interessa, gli artt. 55 e 44 del DPR n. 917/1986, relativi, rispettivamente, al concetto di reddito d'impresa e reddito di capitale<sup>4</sup>.

Prima di entrare, però, nel merito della problematica, risulta propedeutico ripercorrere le caratteristiche dell'obbligazione contributiva relativa alla gestione speciale dell'Inps per gli esercenti attività commerciali.

## **2. Obbligazione contributiva: presupposto e requisiti di legge**

Il principio della sicurezza sociale, tale da garantire la liberazione di tutti i cittadini dal bisogno<sup>5</sup>, trova la sua declinazione nel nostro ordinamento nell'art. 38 della Costituzione<sup>6</sup> e, in particolare, nel comma 2 secondo cui *“I lavoratori hanno diritto a che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia, disoccupazione involontaria”*.

Detta norma, che nella sua interezza qualifica il nostro sistema di previdenza sociale, fissa la tutela di chi, vivendo del proprio lavoro, si viene a trovare in condizioni di bisogno, la cui difesa è ad opera dello Stato<sup>7</sup>, ma non come attività graziosa, ma quale espressione necessaria della solidarietà di tutta la collettività<sup>8</sup>, per il soddisfacimento di un interesse pubblico.

---

<sup>4</sup> V. Art. 55 rubricato “Redditi di impresa”: “1. Sono 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., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa. 2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.; b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne; c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa. 3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo”. Sono, inoltre, considerati “redditi di capitale” ex art. 44, lett. e), gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, salvo il disposto della lettera d) del comma 2 dell'articolo 53; è ricompresa tra gli utili la remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento.

<sup>5</sup> V. art. 3, c. 2, Cost..

<sup>6</sup> Per un'analisi dell'art. 38 Cost., v. Sepe, *Il “diritto” all'assistenza nella Costituzione*, in *RITPS*, 1959, 361 ss.; Crisafulli, *Costituzione e protezione sociale*, in *La Costituzione e le sue disposizioni di principio*, Milano 1952. Circa la correlazione tra l'art. 3 e l'art. 38 Cost., v. Persiani, *Sicurezza sociale e persona umana*, in *I problemi della sicurezza sociale*, 1970, 609 ss., *Commento all'art. 38 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, Branca (a cura di), Bologna-Roma, 1979, 232 ss.; Id, *Giurisprudenza costituzionale e diritto della previdenza sociale*, in *Lavoro, La giurisprudenza costituzionale 1956-1986*, Roma, 1987, vol. I, 85 ss..

<sup>7</sup> La circostanza che la realizzazione del programma previdenziale sia una prerogativa dello Stato, v. art. 38, c. 4, Cost..

<sup>8</sup> Per un approfondimento esaustivo del principio costituzionale della sicurezza sociale, in dottrina, v. Persiani, *Diritto della Previdenza sociale*, Cedam, 2014, 13 ss.; in giurisprudenza, v. Persiani, *Conflitto industriale e conflitto generazionale (cinquant'anni di giurisprudenza costituzionale)*, in *ADL*, 2006, 1031 ss.; Miani Canevari,

È evidente come il sistema domestico della previdenza sociale non sia limitato affatto, rispetto al suo raggio di azione, ai lavoratori subordinati, ma ha un'efficacia che potremmo definire *erga omnes*, ossia esteso a tutti i lavoratori, quindi pure ai parasubordinati, anche a progetto, ai lavoratori domestici, agli associati in partecipazione, agli autonomi occasionali, agli incaricati di vendite a domicilio<sup>9</sup>, trovando la stessa efficacia nello spazio il suo fondamento nell'art. 35 Cost., secondo cui “*La Repubblica tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni*”.

In sostanza, l'estensione della tutela previdenziale ben oltre il confine della subordinazione risponde all'esigenza di garantire a chiunque viva del proprio lavoro e, comunque, a tutti i cittadini i minimi mezzi di sostentamento al verificarsi di eventi generatori di bisogno<sup>10</sup>.

Per l'attuazione della tutela previdenziale, diventa necessario corollario la regolamentazione normativa dell'obbligo contributivo<sup>11</sup>, il quale trova la sua causa nella circostanza che il soggetto obbligato diviene parte di un rapporto di lavoro, subordinato, autonomo, familiare, ovvero nello svolgimento di una determinata attività in relazione, in alcuni casi, all'iscrizione ad un determinato albo professionale<sup>12</sup>; obbligazione contributiva che si perfeziona nel momento in cui si sono verificate le condizioni oggettive e soggettive previste dalla legge.

Venendo al rapporto giuridico previdenziale<sup>13</sup> degli esercenti attività commerciali<sup>14</sup>, la tutela per i soci di Srl<sup>15</sup> è contenuta in una disposizione speciale, l'art. 1, c. 202 e ss., della legge 23 dicembre 1996, n. 662<sup>16</sup>, la cui *ratio* consiste nell'esigenza di evitare che, grazie allo schermo della struttura societaria, la prestazione di lavoro del socio, resa nella compagine, venga sottratta alla contribuzione previdenziale<sup>17</sup>.

---

*Giurisprudenza costituzionale 2008-2010 sulla sicurezza sociale*, in *RDSS*, 2010, 373 ss.; Sandulli, *Il dialogo fra dottrina e giurisprudenza nel diritto della previdenza sociale*, in *RInf*, 1998, I, 1 ss..

<sup>9</sup> Per un'elencazione puntuale, v. Persiani, *Diritto della Previdenza sociale*, cit., 15.

<sup>10</sup> V. Persiani, *Diritto della Previdenza sociale*, cit., 21.

<sup>11</sup> Il principio secondo il quale l'obbligo contributivo deve trovare la sua fonte nella legge, fissandone anche l'ammontare, è contenuto nell'art. 23 Cost.. Sulla configurazione dei contributi come imposte speciali, in ragione del fatto che non esiste un nesso di sinallagmaticità tra l'obbligo contributivo e le prestazioni previdenziali, semmai di strumentalità, inesistenza confermata dal principio dell'automaticità delle prestazioni, v. Cinelli, *Diritto della Previdenza sociale*, cit., 49 ss., 96 ss.; Persiani, *Il sistema giuridico della previdenza sociale*, Padova, 1960, 232 ss..

<sup>12</sup> V. Persiani, *Diritto della Previdenza sociale*, cit., 99.

<sup>13</sup> Sul rapporto previdenziale, quale rapporto intercorrente tra l'istituto e i soggetti aventi diritto alle prestazioni previdenziali, attraverso il quale si realizza la tutela previdenziale, v. Barettoni, *Il rapporto giuridico previdenziale*, in *RITPS*, 1959, 6 SS.; Cinelli, *Problemi di diritto della previdenza sociale*, Torino, 1989, 23 ss..

<sup>14</sup> La gestione speciale Inps degli esercenti attività commerciali è stata istituita dalla legge 22 luglio 1966, n. 613.

<sup>15</sup> L'estensione dell'assicurazione commercianti anche ai soci di Srl si è avuta in maniera implicita, nel momento in cui al comma 203 dell'art. 1 della l. n. 662/1996 viene precisato che il requisito della piena responsabilità dell'impresa non è applicabile nei loro confronti.

<sup>16</sup> Per una puntuale ricostruzione storica della c.d. assicurazione commercianti, cfr. Cass. 12 maggio 2010, n. 11466.

<sup>17</sup> Cfr. Cass. 9 aprile 2014, n. 8370.

Dalla lettera della norma si possono evincere le *conditiones sine quibus non* – oggettive e soggettive – che concorrono al perfezionamento del peculiare obbligo contributivo<sup>18</sup>, fissato dal legislatore in ragione della necessità di finanziare le prestazioni di invalidità, vecchiaia e superstiti (I.v.s.), nonché della maternità.

### *2.1. Requisito oggettivo*

Quanto al primo presupposto, è necessario richiamare il contenuto del comma 202, che stabilisce che, “*A decorrere dal 1 gennaio 1997 l'assicurazione obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti di cui alla legge 22 luglio 1966, n. 613, e successive modificazioni ed integrazioni, è estesa ai soggetti che esercitano in qualità di lavoratori autonomi le attività di cui all'articolo 49, comma 1, lettera d), della legge 9 marzo 1989, n. 88, con esclusione dei professionisti ed artisti*”.

La norma, in effetti, nell'introdurre un criterio di carattere generale, fa riferimento ai soggetti che esercitano in qualità di lavoratori autonomi le attività del settore terziario, che riguarda le attività commerciali, ivi comprese quelle turistiche, di produzione, intermediazione e prestazione di servizi anche finanziari, e le relative attività ausiliarie, escludendo espressamente le attività professionali e artistiche<sup>19</sup>.

Rispetto all'esclusione degli artisti e professionisti dalla peculiare copertura assicurativa, la *ratio* poggia sulla circostanza che per i primi, relativamente al settore dello spettacolo, sussiste una speciale assicurazione, gestita dall'ex Enpals<sup>20</sup>, che tutela anche le prestazioni di lavoro autonomo, mentre rispetto alle altre attività artistiche, trattandosi di un campo così multiforme sia per oggetto che per modalità di svolgimento da parte del singolo soggetto, non si prestano a identificazione di figure e attività professionali per le quali sia idonea un'assicurazione come quella per i commercianti; per i secondi, dovendosi interpretare il termine professionisti in senso restrittivo, ci si riferisce alle professioni compiutamente disciplinate dal punto di vista pubblicistico, con l'istituzione di un ordine o di un collegio, e la ragione dell'esclusione di tali soggetti dall'assicurazione commercianti risiede quanto meno nella completezza della disciplina delle relative professioni, che, almeno di norma, ha comportato anche l'istituzione di appositi sistemi assicurativi. L'esclusione dei professionisti appare riferibile anche alle attività professionali non compiutamente regolate, nel solo caso però che non si tratti di attività riconducibili al settore terziario della classificazione dei datori di lavoro sotto uno diverso specifico profilo. La *ratio* di tale esclusione è evidentemente di nuovo quella di non sottoporre all'assicurazione commercianti, per la quale è previsto un minimale contributivo, attività non adeguatamente tipizzate ed economicamente rilevanti e delle quali, quindi, non possa presumersi un'adeguata capacità contributiva<sup>21</sup>.

---

<sup>18</sup> Giova rammentare che l'istituzione, presso l'Inps, della “Gestione dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli esercenti attività commerciali”, è avvenuta con decorrenza 1° gennaio 1965 (v. art. 39 della l. 22 luglio 1966, n. 613).

<sup>19</sup> Per l'individuazione delle specifiche attività, cfr. circ. Inps 7 febbraio 1997, n. 25.

<sup>20</sup> Per effetto del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. con modif. nella l. 27 dicembre 2011, n. 214, l'Enpals è confluito nell'Inps.

<sup>21</sup> Cfr. Cass. n. 11466/2010.

Tornando alle società a responsabilità limitata, e di come il precetto possa trovare concreta applicazione, è corretto ritenere che ai fini dell'iscrizione dei soci nella gestione commercianti quello che rileva è l'inquadramento previdenziale attribuito dall'Inps alla particolare tipologia di società di capitali, tenuto conto dell'attività – nel settore terziario - esercitata in ossequio all'oggetto sociale<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> Infatti l'art. 49, c. 1, lett. d), riguarda la classificazione, disposta dall'Inps, dei datori di lavoro ai fini previdenziali ed assistenziali.

## 2.2. *Requisiti soggettivi*

Una volta venutosi a perfezionare il predetto requisito oggettivo, sarà necessario verificare la ricorrenza, in capo al socio, dei presupposti soggettivi elencati nel successivo comma 203<sup>23</sup>, fatta eccezione, nel caso di specie e per espressa previsione normativa, della condizione della “piena responsabilità dell’impresa”, di cui alla lett. b)<sup>24</sup>.

In concreto, l’obbligo di iscrizione nella gestione assicurativa degli esercenti attività commerciali di cui alla legge 22 luglio 1966, n. 613, e successive modificazioni ed integrazioni, sussiste per i soggetti che siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) siano titolari o gestori in proprio di imprese che, a prescindere dal numero dei dipendenti, siano organizzate e/o dirette prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti la famiglia, ivi compresi i parenti e gli affini entro il terzo grado, ovvero siano familiari coadiutori preposti al punto di vendita<sup>25</sup>;

b) *omissis*

c) partecipino personalmente al lavoro aziendale con carattere di abitudine e prevalenza;

d) siano in possesso, ove previsto da leggi o regolamenti, di licenze o autorizzazioni e/o siano iscritti in albi, registri o ruoli".

Pertanto, perché si perfezioni l’obbligo contributivo dei soci – non solo unici - di Srl alla gestione commercianti, indipendentemente dalla qualifica di amministratore<sup>26</sup>, è necessario che si sia in presenza di società organizzate e/o dirette prevalentemente con il lavoro dei soci e dei propri familiari, nonché che gli stessi soci partecipino al lavoro aziendale – per la realizzazione dell’oggetto sociale dell’impresa - con carattere di abitudine e prevalenza, a prescindere dal numero loro e dei dipendenti occupati<sup>27</sup>.

Dal che, l’espressione “titolari o gestori in proprio”, dell’impresa deve essere intesa in senso sostanziale, rapportando l’impresa direttamente al socio/prestatore d’opera e prescindendo

---

<sup>23</sup> Norma che sostituisce l’art. 29, c. 1, l. 3 giugno 1975, n. 160.

<sup>24</sup> L’estensione dell’assicurazione commercianti anche ai soci di Srl si è avuta in maniera implicita, nel momento in cui al comma 203, lett. b), dell’art. 1 della l. n. 662/1996 viene precisato, appunto, che il requisito della piena responsabilità dell’impresa non è applicabile nei loro confronti.

<sup>25</sup> I familiari coadiutori sono iscritti alla Gestione speciale purché per tale attività non siano soggetti all’assicurazione per i lavoratori dipendenti. Si considerano familiari coadiutori il coniuge, i figli adottivi (nati nel matrimonio, fuori dal matrimonio o da precedente matrimonio dell’altro coniuge), i minori regolarmente affidati, i nipoti in linea diretta, i fratelli e le sorelle, gli ascendenti (genitori, nonni, bisnonni) e gli equiparati ai genitori, nonché gli affini entro il 3° grado.

<sup>26</sup> La *vexata quaestio* della doppia contribuzione a cui è tenuto il socio/amministratore di una società a responsabilità limitata che svolge attività commerciale (coesistenza tra attività sociale e commerciale), ha trovato una definitiva soluzione con la sentenza della Corte Costituzionale 26 gennaio 2012, n. 15. Quest’ultima ha confermato il dettato dell’art. 12, c. 11, del d.l. n. 78/2010 (c.d. “Manovra correttiva”) affermando la legittimità della norma di interpretazione autentica introdotta nel 2010 che prevede l’obbligo della doppia iscrizione all’Inps del socio amministratore sia alla gestione commercianti che alla gestione separata. (cfr. anche, Cass. 9 ottobre 2014, n. 21305; Cass., S.U., 8 agosto 2011, n. 17076).

<sup>27</sup> Cfr. Cass., S.U., 12 febbraio 2010, n. 3240.

dagli effetti del beneficio della separazione della responsabilità che caratterizza le società di capitali<sup>28</sup>.

Quindi, è chiara la circostanza che il peculiare *rapporto giuridico previdenziale* si instaura a seguito dell'espletamento di un'attività lavorativa da parte del socio lavoratore e non consegue, invece, al semplice percepimento di un guadagno economico, quali possono essere gli utili derivanti da partecipazione in società di capitali, e ciò in ragione – come abbiamo visto innanzi – dell'esigenza costituzionalmente imposta di garantire, in vecchiaia, la libertà dai bisogni socialmente rilevanti che conseguono al venir meno della (sola) attività lavorativa<sup>29</sup>.

Non solo. Il legislatore, ai fini della ricorrenza dell'obbligo contributivo, precisa anche la modalità con la quale la prestazione lavorativa del socio deve realizzarsi, vale a dire l'apporto al lavoro aziendale deve essere congiuntamente abituale e prevalente<sup>30</sup>.

A tal proposito, è da tener presente che “per partecipazione personale al lavoro aziendale deve intendersi non soltanto l'espletamento di un'attività esecutiva o materiale, ma anche di un'attività organizzativa e direttiva, di natura intellettuale, posto che anche con tale attività il socio offre il proprio personale apporto all'attività di impresa, ingerendosi direttamente ed in modo rilevante nel ciclo produttivo della stessa”<sup>31</sup>.

Relativamente al carattere abituale dell'attività, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate<sup>32</sup> affermando che i “connotati dell'abitudine, sistematicità e continuità dell'attività economica vanno intesi in senso non assoluto ma relativo, con la conseguenza che la qualifica di imprenditore può determinarsi anche in ragione del compimento di un unico affare, avente rilevanza economica e caratterizzato dalla complessità delle operazioni in cui si articola, che implicano la necessità di compiere una serie coordinata di atti economici”<sup>33</sup>.

È comunque opportuno evidenziare che gli elementi *de quibus* devono essere provati dall'Istituto, non potendosi sostenere alcuna inversione dell'onere della prova<sup>34</sup>.

Invero, la Direzione Generale Inps, con circolare n. 78 del 14 maggio 2013, ha ribadito che “la prova circa la partecipazione al lavoro aziendale con i caratteri della personalità e dell'abitudine spetta all'Istituto di previdenza. Si segnala che la giurisprudenza è particolarmente attenta ai profili probatori e richiede che la verifica della presenza dei requisiti di legge e, in particolare, dell'abitudine della prestazione, sia effettuata in modo puntuale e rigoroso. Pertanto, si ritiene indispensabile che l'onere probatorio venga compiutamente assolto ed, a tal fine, che l'attività

---

<sup>28</sup> V. Rocco di Torrepadula, Sica, *La previdenza per il socio amministratore di Srl commerciale*, in *DPL*, 42, 2004, 2695. Cfr. circ. Inps 9 ottobre 1998, n. 215.

<sup>29</sup> Così, Olivelli, *Due casi di esclusione dell'obbligatorietà dell'iscrizione del lavoratore nella c.d. gestione commercianti*, in *RIDL*, 3, 2014, 665 ss..

<sup>30</sup> Cfr. Circ. Inps 7 febbraio 1997, n. 25.

<sup>31</sup> Cfr. Cass. 4 aprile 2012, n. 5360.

<sup>32</sup> Cfr. anche, circ. Inps 14 maggio 2013, n. 78. In giurisprudenza, Cass. 12 luglio 2012, n. 11804.

<sup>33</sup> Cfr. Ris. 126/E del 16 dicembre 2011.

<sup>34</sup> Cfr. Cass. 10 novembre 2010, n. 22862; Cass. 18 maggio 2010, n. 12108; msg. Inps 22 gennaio 2010, n. 2232.

di verifica dei requisiti non si limiti a riscontri meramente documentali, bensì si estenda, ove necessario, ad accertamenti da effettuarsi in loco”.

In estrema sintesi, possiamo certamente sostenere che solo ove sussistano congiuntamente i prescritti requisiti *de quibus*, l’iscrizione, da parte dell’Inps, dei soci di Srl potrà ritenersi legittima<sup>35</sup>.

### **3. Base imponibile: il regime implicito della c.d. *trasparenza* - limiti**

Per poter determinare il *quantum* dei contributi previdenziali dovuti alla gestione speciale dell’Inps, è di fondamentale importanza la corretta individuazione dell’imponibile da prendere come base per l’applicazione delle percentuali previste dalla legge, fermi restando il minimale e massimale contributivo fissati dalla norma.

A tal fine, rileva l’art 3 bis del d.l. 19 settembre 1992, n. 384, secondo cui l’ammontare del contributo annuo dovuto dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali è rapportato alla totalità dei redditi d’impresa, denunciati ai fini Irpef.

Come è agevole notare, la norma, in ragione di un’interpretazione letterale, determina di fatto l’applicazione del principio dell’armonizzazione delle basi imponibili fiscali e previdenziale, pur non mancando di rilevare, nel caso di specie, la forzatura, rispetto alle società a responsabilità limitata, nel considerare redditi d’impresa per i soci – in luogo correttamente di redditi di capitale – la partecipazione agli utili, nonostante la natura di reddito d’impresa, ai fini fiscali, sia riferibile alla particolare forma societaria, dotata di personalità giuridica e autonomia patrimoniale.

Tanto è vero che l’Inps, con circolare n. 102 del 12 giugno 2003, nell’individuare la base imponibile per i soci di Srl, ha stabilito che concorre la parte del reddito d’impresa dichiarato dalla società ai fini fiscali ed attribuita al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili, a prescindere dalla destinazione che l’assemblea ha riservato a detti utili e, quindi, ancorché non distribuiti ai soci.

Sulla stessa lunghezza d’onda la Suprema Corte, secondo cui l’imponibile contributivo, per ciascun socio lavoratore, si determinerà sulla parte di reddito di impresa dichiarato dalla Srl ai fini fiscali, al medesimo attribuita in ragione della quota di partecipazione societaria<sup>36</sup>.

Fin qui, *nulla quaestio*. Indubbiamente tale orientamento, ricorrendo a un’interpretazione teleologica della norma che fissa la particolare tutela previdenziale, può trovare un suo riconoscimento, ma è altrettanto vero che l’Istituto, nell’individuare l’ammontare dei redditi su cui calcolare i contributi non può certamente e legittimamente includere pure quei redditi connessi a mere quote di partecipazione societaria (*rectius* redditi di capitale), a prescindere cioè dall’espletamento di un’attività lavorativa, rappresentando un *vulnus* della legge n.

---

<sup>35</sup> Cfr. Cass. 5 marzo 2013, n. 5444; Cass., S.U., n. 3240/2010.

<sup>36</sup> Cfr. Cass., S.U., n. 3240/2010; Cass. 19 novembre 2012, n. 20268.



662/1996 laddove indica, tra i concorrenti requisiti soggettivi, la partecipazione personale del socio al lavoro aziendale, con il carattere dell'abitudine e prevalenza.

Nello specifico, l'Inps – giustificando la propria posizione in ragione della decisione della Consulta n. 354/2001 – sostiene che "... in presenza della predetta quota del reddito d'impresa della Srl, la stessa costituisce base imponibile (...) 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 all'iscrizione derivi dall'attività esercitata in qualità di imprenditore individuale o di socio di una società di persone".

In realtà, l'Ente previdenziale con un tale orientamento si è spinto oltre la decisione della Consulta *de qua*, essendo inconferente rispetto al caso oggetto di analisi, in considerazione del fatto che la stessa sentenza di legittimità costituzionale ha trattato la posizione di un socio accomandante di una s.a.s., evidenziando, tra l'altro, la non correttezza nell'assimilare fiscalmente le società di persone alle società di capitali.

*A fortiori* della rilevanza dell'elemento della partecipazione aziendale, gli Ermellini hanno stabilito che non può attribuirsi alla circostanza della titolarità di una quota minima – ancorché consistente - di una Srl ruolo determinante ai fini della qualificazione ai fini previdenziali della posizione del medesimo soggetto che svolga attività lavorativa nell'ambito dell'impresa sociale, se non risulti che il soggetto stesso abbia un ruolo gestorio, anche di mero fatto e delimitato, che trovi ragionevole spiegazione solo in una speciale posizione di supremazia, o di facoltà di iniziativa, o di autonomia dai normali controlli ai quali sono sottoposti in genere i lavoratori subordinati o autonomi, correlata alla partecipazione alla proprietà dell'azienda<sup>37</sup>.

Quindi, è del tutto evidente che, qualunque sia l'entità della quota societaria posseduta dal socio, non è sufficiente il semplice svolgimento di attività, ma diventa elemento necessario, ai fini dell'obbligazione contributiva, la natura della stessa attività, dovendo quindi verificare se si tratta di un ruolo gestorio – svolto in piena autonomia e supremazia - correlato all'attività commerciale della società, o sia invece di altro tipo<sup>38</sup>.

Pertanto, in definitiva, possiamo ritenere che, anche laddove viene considerato, per il socio di Srl, reddito d'impresa, ai fini contributivi, quello dichiarato dalla stessa società di capitali, applicando indirettamente il meccanismo fiscale c.d. della *trasparenza*<sup>39</sup>, nei limiti della quota posseduta, è comunque palesemente illegittimo il comportamento dell'Istituto laddove

---

<sup>37</sup> Cfr. Cass. 9 dicembre 2010, n. 24898.

<sup>38</sup> Sul punto, v. Imbriaci, *Socio di Srl: partecipazione all'impresa e iscrizione alla gestione commercianti*, in *GL*, 2011, 67 ss..

<sup>39</sup> Sul regime opzionale di trasparenza fiscale *ex artt.* 115 e 116 Tuir, esercitabile solo in presenza di particolari condizioni, in ragione del quale il reddito d'impresa delle società di capitali è imputato pro quota direttamente ai soci, indipendentemente dall'effettiva percezione, secondo il modello tipico delle società di persone, v. Fantozzi, Spoto, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, I, 685 ss.; Ficari, *Profili applicativi e questioni sistematiche dell'imposizione per trasparenza delle società di capitali*, in *Rass. Trib.*, 1, 2005, 38 ss.; Zizzo, *L'Ires e i principi contabili internazionali: dalla neutralità sostanziale alla neutralità procedurale*, in *Rass. Trib.*, 2, 2008, 316 ss.; Tesauro, *Ist. Dir. Trib. – Parte speciale*, Utet, 2010; Falsitta, *Corso istituzionale di Dir. Trib.*, Cedam, 2009.

considera gli utili da mera partecipazione, in carenza cioè del necessario requisito della prestazione lavorativa, reddito imponibile ai fini del calcolo dei contributi dovuti alla gestione commercianti<sup>40</sup>.

Tale tesi è stata recentemente avallata dal Tribunale di Pescara che, con sentenza 17 giugno 2014, n. 639, ha stabilito “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”.

#### **4. Osservazioni conclusive**

La portata dell'art 3 bis del d.l. 19 settembre 1992, n. 384 ha creato, nel corso degli anni e in particolare in riferimento alla posizione dei soci di Srl, non poche difficoltà interpretative, creando negli addetti ai lavori forti perplessità circa l'attività esegetica dell'Inps e la portata del precetto normativo.

Certo è che, quanto a tecnica legislativa, il legislatore, nell'estendere la tutela previdenziale ai soci di Srl, così da evitare incertezze applicative e, quindi, *per relationem* un aumento del contenzioso, avrebbe dovuto definire la base imponibile con una disposizione *ad hoc*.

Ad ogni buon conto, stante l'attuale architettura normativa, considerata la necessità per l'Inps, nel determinare l'ammontare dei contributi dovuti, di verificare scrupolosamente la ricorrenza dei requisiti oggettivi e soggettivi sottesi all'obbligo contributivo, l'auspicio è che appunto lo stesso Ente previdenziale prenda in seria considerazione quanto rappresentato innanzi, frutto anche di orientamenti giurisprudenziali, potendo sempre ricorrere all'istituto dell'autotutela.

31 marzo 2015

---

<sup>40</sup> L'obbligo di iscrizione alla gestione commercianti vale soltanto per i soci che partecipino al lavoro aziendale con carattere di abitualità e di prevalenza, restando esclusi dall'obbligo assicurativo sia i soci conferenti solo capitale che i soci la cui posizione lavorativa in seno alla società non rivesta i caratteri (che devono necessariamente coesistere) della abitualità e della prevalenza (cfr. Cass. 30 aprile 2010, n. 1226).