

AREA PAYROLL

LAVORO NEWS

2015

Roma li 10/08/2015

Partecipazione in sas sempre rilevante per i contributi previdenziali

Ciò vale anche per il socio accomandante che apporti solo capitale senza svolgere attività nella società partecipata

Il tema della determinazione della **base imponibile contributiva** alla **Gestione artigiani e commercianti** è stato recentemente oggetto di esame con le sentenze della Corte d'Appello di L'Aquila 25 giugno 2015 nn. [774](#) e [752](#).

È stato affermato che il soggetto iscritto a una delle predette Gestioni in virtù di un'attività esercitata con abitualità e prevalenza (impresa individuale, socio in società di persone, socio lavoratore di srl) **non deve** la contribuzione a fini previdenziali sul reddito conseguente alla **partecipazione a una o più srl** nelle quali lo stesso **non** svolga alcuna **attività** (socio non lavoratore). Ciò in quanto:

- il rapporto previdenziale **non** può **prescindere**, per definizione, dalla sussistenza di un' **attività**, di lavoro dipendente o autonomo, che giustifichi la **tutela** corrispondente;
- in base all' [art. 6](#) del TUIR, il reddito derivante dalla partecipazione a società di capitali (segnatamente, nelle srl) è **reddito di capitale**, e non d'impresa, come tale **escluso** dalla formazione della **base imponibile contributiva** ex [art. 3-bis](#) del DL 384/92, conv. L. [438/92](#) (il quale prescrive il concorso a detta base imponibile di tutti i redditi d'impresa dichiarati ai fini IRPEF).

Viene, invece, **confermato** il concorso alla base imponibile contributiva del reddito derivante dalla **partecipazione in società di persone**, in quanto per definizione reddito d'impresa ex art. 6 comma 3 del TUIR e attribuito per trasparenza ai soci. Rispetto a tale ambito, va rilevata la particolare situazione del **socio accomandante** di sas che, per certi versi, può avvicinarsi a quella del socio di srl.

Proprio con riferimento ai soci accomandanti di sas iscritti alla Gestione commercianti in forza di una diversa attività svolta con **abitualità e prevalenza**, la sentenza n. [354/2001](#) della Corte Costituzionale ha osservato che il reddito d'impresa prodotto dalle sas, attribuito per trasparenza ai soci ai sensi dell' [art. 5](#) del TUIR, è "**reddito proprio del socio**,

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

realizzandosi [...] “l'**immedesimazione**” fra **società partecipata e socio**”; nell'ambito delle società in **accomandita semplice** (e in quelle in nome collettivo), assume, a differenza delle società di capitali, preminente rilievo 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 un'attività produttiva riferibile nei risultati a tutti coloro che hanno posto in essere il vincolo sociale, ivi compreso il socio accomandante.

Per quanto detto, il soggetto iscritto alla Gestione artigiani o commercianti in forza di un'attività d'impresa svolta con abitualità e prevalenza deve includere nella **base imponibile contributiva**, oltre ai redditi derivanti da tale attività, **anche** quelli conseguiti dalla **partecipazione in sas** come socio accomandante, ciò ancorché non sia stata svolta alcuna attività all'interno della società partecipata.

Tale conclusione rende **evidente** come il criterio legislativo di determinazione della base imponibile espresso dall'art. 3-*bis* comma 1 del DL 384/92, così come interpretato dalla circ. INPS n. [102/2003](#) e successive, sostanzialmente miri a **includere** nella **base imponibile** redditi d'impresa conseguiti anche a fronte di una **mera partecipazione** al capitale societario, senza svolgimento di alcun tipo di attività all'interno della società partecipata.

A livello giurisprudenziale, si registra un sostanziale **allineamento** alla predetta posizione (*cf.* Trib. Torino [6 maggio 2011](#) e Trib. Trieste [15 novembre 2011](#)).

Tra i rari pronunciamenti **contrari** merita di essere segnalato il **ragionamento** seguito dalla Corte d'Appello di Roma del [22 giugno 2005](#), per escludere dal concorso alla base imponibile contributiva il reddito derivante dalla partecipazione a una sas in qualità di accomandante:

- secondo l'art. 6 del TUIR, i redditi delle sas, da qualsiasi fonte provengano, sono considerati **d'impresa**;
- è reddito d'impresa quello derivante dall'**esercizio di attività commerciali**;
- per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate all'[art. 2195](#) c.c.;
- alla luce di quanto sopra, il reddito del socio accomandante non può essere considerato reddito d'impresa in quanto lo stesso **non ha poteri amministrativi**, né può partecipare in alcun modo all'amministrazione, all'**esercizio** e alla **gestione** dell'impresa commerciale; pertanto, quando l'art. 6 del TUIR fa riferimento al “reddito di impresa” relativamente alla sas, non può che riferirsi a quello del socio **accomandatario** e non già a quello del socio accomandante, poiché soltanto il socio accomandatario ha poteri di amministrazione; il socio **accomandante**, in quanto non amministratore, **non** può esercitare l'**impresa commerciale** e, conseguentemente, il suo reddito non può essere considerato reddito d'impresa.

Contributo aggiuntivo per lavoratori dello spettacolo sotto la lente dell'INPS

Forniti chiarimenti sull'applicazione dell'aliquota aggiuntiva dell'1% ex del DL 384/92, per gli assicurati alle gestioni ex ENPALS

Con il messaggio n. [5327](#) di ieri, l'INPS ha fornito alcune precisazioni sulle modalità applicative dell'aliquota **aggiuntiva** dell'**1%** – a carico del lavoratore – ex DL [384/92](#), per i lavoratori dello **spettacolo** e dello **sport** professionistico assicurati alle gestioni **ex ENPALS**, nonché istruzioni in merito alle conseguenti valorizzazioni nel flusso **UniEmens**.

Si ricorda che l'aliquota aggiuntiva in argomento è stata introdotta, per la **generalità** dei lavoratori dipendenti, dall'[art. 3-ter](#) del citato DL 384/92 e trova applicazione sulle quote **eccedenti** il limite della prima fascia di **retribuzione** pensionabile che, per il 2015, è pari a **46.123 euro** annui, così come indicato nella circ. INPS n. [11/2015](#). Per quanto riguarda le modalità applicative riferite ai lavoratori **assicurati** alle gestioni **ex ENPALS**, anche in questo caso – come per tutti gli iscritti al Fondo Pensione Lavoratori Dipendenti (FPLD) – occorre *in primis* valutare se abbiano o meno **anzianità** contributiva al 31 dicembre 1995.

Per chi ne è **privo**, l'INPS precisa che il contributo aggiuntivo dell'**1%** è dovuto sulla parte di retribuzione **annua eccedente** il limite della **prima fascia** di retribuzione pensionabile, ovvero 46.123 euro annui per il 2015 (e sino al **massimale** annuo di retribuzione imponibile pari a **100.324 euro**), con un importo **mensilizzato** di **3.844 euro**. Infatti, per il versamento del contributo aggiuntivo va osservato il **criterio** della **mensilizzazione**, posto che a fine anno, per il contributo versato in **eccesso**, sarà possibile effettuare il relativo **conguaglio**. In altri termini, l'applicazione dell'1% avviene **senza** tenere conto del **superamento** del tetto minimo su base annua, ma al superamento del medesimo **tetto minimo** rapportato su base **mensile**.

Invece, i lavoratori dello spettacolo che possono **vantare** un'**anzianità** contributiva al 31 dicembre 1995, per i quali vige un sistema di **calcolo** della contribuzione previdenziale **parametrato** su massimali di retribuzione **giornalieri**, il valore relativo al **limite** della prima fascia di retribuzione pensionabile a cui far riferimento per applicare l'aliquota aggiuntiva dell'1% è quello **rapportato** su base **giornaliera**, assumendo a riferimento una retribuzione costante articolata su **312 giorni** lavorativi. Di conseguenza, il **contributo** aggiuntivo dell'1% è **dovuto** sulla parte di retribuzione giornaliera **eccedente**, per il 2015, l'importo di **148 euro** (46.123 euro, rapportato a 312 giorni) e sino al **massimale** giornaliero

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

imponibile relativo a ciascuna delle fasce di retribuzione giornaliera, ovvero **322 euro** giornalieri. L'applicazione dell'aliquota 1% avverrà quindi **senza** tenere conto del superamento del tetto minimo su **base annua**, posto che a **fine anno**, in relazione al contributo versato in eccesso, sarà possibile effettuare il relativo **conguaglio**.

Proprio in relazione alle operazioni di **conguaglio**, il messaggio n. 5327/2015 chiarisce che il **recupero** della contribuzione versata **in eccesso** – per il non superamento del limite della prima fascia di retribuzione pensionabile – potrà essere effettuato dai **datori** di lavoro non solo con la **denuncia** di **dicembre**, bensì anche con quella di **gennaio**, mentre, se il rapporto di lavoro **cessa** prima della fine dell'anno, il conguaglio sulle **eccedenze** del contributo aggiuntivo dell'1% avverrà con la denuncia relativa al **mese** in cui è avvenuta la cessazione.

Ancora, il conguaglio potrebbe essere **necessario** in presenza di rapporti di lavoro **simultanei**, ovvero che si **susseguono** nell'anno, **cumulandosi** ai fini del superamento della prima fascia di retribuzione. In quest'ultimo caso, il dipendente deve **esibire** la **certificazione** (CU) delle retribuzioni già percepite ai datori di lavoro successivi al primo, che provvederanno al conguaglio a **fine anno** (ovvero nel mese in cui si risolve il rapporto di lavoro), **cumulando** anche le retribuzioni relative ai **precedenti** rapporti, tenendo conto di quanto già **trattenuto** al lavoratore a titolo di contributo aggiuntivo. Invece, in caso di rapporti **simultanei**, sarà il datore di lavoro che corrisponde la retribuzione **più elevata**, sulla base della **dichiarazione** esibita dal lavoratore, a effettuare le operazioni di conguaglio a credito o a debito del lavoratore.

Infine, con riferimento alla relativa compilazione del **flusso UniEmens**, l'INPS ricorda che i **dati** informativi, afferenti alla quota di retribuzione da **assoggettare** all'aliquota aggiuntiva dell'1% e la relativa contribuzione, andranno esposti nella sezione "**PosContributiva**", valorizzando l'elemento "DatiRetributiv", "ContribuzioneAggiuntiva", "Contrib1PerCento", "ImponibileCtrAgg", "ContribAggCorrente". Invece, i dati che riguardano i conguagli a **credito** saranno valorizzati nel sottoelemento "**RecuperoAggRegolarizz**" di "Regolarizz1PerCento". Viceversa, il datore di lavoro potrà dichiarare eventuali importi a

[Lavoro e Previdenza](#)

[Le collaborazioni sportive dilettantistiche e il Jobs act](#)

ROMA
Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO
Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Cercare, nella legge 183/2014 e nei suoi decreti attuativi fino ad oggi emanati (quel complesso di provvedimenti che, con un termine assai poco giuridico, viene denominato **Jobs act**) **una risposta ai molteplici interrogativi che pone l'inquadramento, sotto il profilo della disciplina del diritto del lavoro, delle prestazioni sportive dilettantistiche** o, come riporta la norma, delle "collaborazioni rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche" **è lavoro arduo e difficile**.

La scelta di fondo del legislatore, sulla base già della c.d. riforma "Fornero" è palese. Il decreto che reca la disciplina organica dei contratti di lavoro di recentissima definitiva approvazione recita al suo articolo 1: "*Il contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato costituisce la forma comune di rapporto di lavoro*".

Non vi è quindi dubbio, visto anche l'incipit dell'art. 67 del Tuir, che in tutti **quei casi in cui nella collaborazione sportiva dilettantistica si presenta l'etero - direzione** da parte del datore di lavoro con conseguente subordinazione gerarchica ci si trovi di fronte ad un **rapporto di lavoro dipendente** ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 2094 del codice civile.

Analogamente **ove la prestazione** venisse svolta in via principale, ancorché non esclusiva, **in favore di più fruitori** ci troveremmo di fronte al classico **esercizio di arti e professioni** di cui all'art. 2222 codice civile con conseguente assoggettamento ad imposte e gestione previdenziale del rapporto.

Concentriamoci, invece, su quelle prestazioni (sicuramente maggioritarie) che vengono svolte con modalità riconducibili all'area che era stata occupata prima dalle collaborazioni coordinate e continuative e poi da quelle a progetto.

Per questa fattispecie trova applicazione il primo comma dell'art. 2 del già citato decreto che stabilisce che: "*si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e ai luoghi di lavoro*".

Pertanto ci troviamo di fronte ad un **"restringimento" dell'area della individuazione del rapporto di lavoro come autonomo**.

ROMA
Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO
Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Infatti, pur in assenza della etero – direzione, quando sussiste la etero – organizzazione comunque si dovranno applicare le norme sul rapporto di lavoro subordinato. Tale disposizione non si applica (art. 2 comma d): *“alle collaborazioni rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle Federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I. come individuati e disciplinati dall’articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289”.*

Ma, primo problema, **cosa accade a quelle collaborazioni** che hanno le medesime caratteristiche (e il medesimo inquadramento sotto il profilo fiscale) **rese direttamente in favore del Coni o delle Federazioni e degli enti di promozione sportiva** (o, cambiando genere, rese in favore di cori, bande e filodrammatiche, anch’esse riconducibili all’art. 67 primo comma lett. m. del Tuir)?

Non vi è dubbio che l’eccezione normativa, proprio perché tale, debba avere una interpretazione letterale e tassativa. **Ci potremmo, quindi, trovare di fronte ad una riconducibilità ai rapporti di lavoro subordinato di tutte queste prestazioni le cui modalità di svolgimento rientrano tra quelle sopra descritte e che siano rese in favore del Coni, delle Federazioni sportive nazionali o degli enti di promozione sportiva? Il rischio, ad avviso di chi scrive è alto.**

Va, dall’altra parte detto, invece, che tale esclusione in favore dei sodalizi sportivi dilettantistici sembra ricondurre, in loro favore, una presunzione di autonomia delle prestazioni d’opera che con le medesime vengono poste in essere.

Autonomia che, però, rischia di rimanere una sorta di vittoria di Pirro se non trova definitiva soluzione la problematica di carattere previdenziale.

Infatti, sotto tale profilo, per le attività sportive la distinzione tra lavoro autonomo e subordinato è parzialmente priva di significato in quanto, in entrambi i casi, trovano applicazione le medesime aliquote contributive (33%).

Il problema, quindi, diventa sapere se dette collaborazioni siano integralmente riconducibili alla previsione di cui all’art. 67, comma 1, lett. m, del Tuir, (espressamente richiamato dal comma 3 dell’art. 90 della legge 289/02) e, come tali, in quanto redditi diversi, non soggetti a contribuzione oppure alla previsione di cui all’art. 50, comma 1, lett. c–bis, del Tuir e, come tali, soggette a contribuzione?



Professionisti d'Impresa
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

Il tenore letterale della norma sembra faccia propendere per la prima ipotesi ma un urgente chiarimento appare necessario.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it