



Berta, Nembrini, Colombini e Associati

CONSULENZA SOCIETARIA, FISCALE E DEL LAVORO

AI CLIENTI

LORO SEDI

Circolare n. 35 del 15/10/2019

- 1) Le news di ottobre
- 2) Entro il 31 ottobre deve essere presentata la domanda per il *Bonus Pubblicità*
- 3) Remissione *in bonis* entro il 2 dicembre
- 4) Accordi transattivi e note di variazione
- 5) Scade il prossimo 31 ottobre la comunicazione per chi effettua vendite *on line* mediante piattaforme digitali (*marketplace*)
- 6) Il parere della Cassazione sui contributi INPS dei soci di S.r.l.
- 7) Compatibilità di cariche sociali e lavoro subordinato nelle società di capitali

1. Le news di ottobre

Locazioni brevi

La norma statale prevale sulla norma provinciale in merito all'applicazione della cedolare secca

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che è applicabile il regime fiscale previsto dall'articolo 4, D.L. 50/2017 in caso di attività di locazione di immobile ad uso abitativo posta in essere da un privato, in assenza di un regolamento che definisca i criteri in base ai quali la locazione breve si presuma svolta in forma imprenditoriale, che non è stato ancora emanato (seppure previsto dall'articolo 4, comma 3-bis, D.L. 50/2017). La disciplina agevolativa (cedolare secca) non può trovare applicazione qualora insieme alla messa a disposizione dell'abitazione siano forniti servizi aggiuntivi che non presentano una necessaria connessione con le finalità residenziali. Al fine di individuare i criteri idonei a determinare lo svolgimento di un'attività di locazione nell'esercizio di attività di impresa occorre fare riferimento ai principi generali stabiliti dall'articolo 2082, cod. civ.. Nel caso oggetto di interpello, può

Dott. Giorgio Berta
Rag. Mirella Nembrini
Rag. Sergio Colombini

Dott. Antonio Aldeghi
Dott.ssa Marina Asperti
Dott.ssa Silvia Belotti
Dott. Alessandro Bianchi
Dott.ssa Valentina Bonomi
Dott. Valerio Chignoli
Dott. Enzo Colleoni
Dott.ssa Maria de Rosa Diaz
Dott.ssa Sabrina Durante
Dott.ssa Valentina Ferri
Dott.ssa Francesca Ghezzi
Dott.ssa Silvia Gibillini
Dott. Walter Larici
Dott.ssa Elisa Marcandalli
Dott. Massimo Medici
Dott. Andrea Medolago
Dott. Luigi Nespoli
Dott.ssa Sara Nicoli
Dott. Franco Patti
Dott. Riccardo Rapelli
Dott. Massimo Restivo
Dott.ssa Marilena Rota
Dott.ssa Laura Santini
Dott.ssa Clara Sterli
Dott. Guido Tisi
Dott.ssa Simona Vavassori
Dott. Federico Vicari
Dott. Massimo Zanardi

Dott. Francesco Arciprete
Dott. Virgilio Fenaroli
Dott.ssa Jessica Gambirasio
Dott.ssa Alessandra Lemmi
Dott.ssa Sara Laini
Dott. Denis Rota

Studio BNC | Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Revisori Legali - Consulenti del Lavoro

Bergamo Via G. Mazzini, 4 | 24128 Bergamo | T +39 035 2286999 | F +39 035 216380

Grumello del Monte Piazzetta Rota Don Geremia, 18 | 24064 Grumello del Monte (BG) | T +39 035 832026 | F +39 035 4420936

Treviglio Viale Alcide De Gasperi, 14 scala G | 24047 Treviglio (BG) | T +39 0363 419330 | F +39 0363 594558

Codice Fiscale e P.IVA 02210110165 | info@studiobnc.it

studiobnc.it

STUDIO INTEGRATO
ACB GROUP

trovare applicazione il regime fiscale previsto dall'articolo 4, D.L. 50/2017, fatta salva l'emersione di atti o fatti diversi rispetto a quelli rappresentati dal contribuente istante.

Interventi di recupero edilizio

Detraibile ai sensi dell'articolo 16-bis il rifacimento dei serramenti esterni

L'Agenzia delle entrate ha ammesso la detraibilità per gli interventi di sostituzione dei serramenti esterni con altri di diversa tipologia in quanto rientranti tra gli interventi di manutenzione straordinaria ammessi alla detrazione, ai sensi dell'articolo 16-bis, comma 1, lettera b), Tuir. Inoltre, per gli interventi di rifacimento, riparazione e tinteggiatura esterna con opere correlate, se tali interventi sono necessari per completare l'intervento edilizio nel suo insieme e sono, dunque, direttamente correlati alla sostituzione dei serramenti esterni, le relative spese sono ammesse alla detrazione e concorrono, al pari di quelle sostenute per la sostituzione degli infissi, alla verifica del limite massimo ammesso alla detrazione stessa (attualmente pari a 96.000 euro per ogni unità immobiliare). Ciò in quanto, gli interventi che autonomamente sarebbero considerati di manutenzione ordinaria sono "assorbiti" nella categoria superiore se necessari per completare, l'intervento edilizio nel suo insieme.

Usura

Aggiornati i tassi soglia per scoperti di conto corrente, *leasing* e mutui

È stato pubblicato il decreto che fissa i nuovi tassi soglia per determinare l'usura per il trimestre 1° ottobre 2019 – 31 dicembre 2019. Per le aperture di credito in conto corrente oltre i 5.000 euro il tasso soglia su base annua è pari al 14,5125%. Per gli anticipi, gli sconti commerciali e i finanziamenti all'importazione oltre i 200.000 euro il tasso soglia su base annua è pari al 7,85%. Per i *leasing* strumentali oltre i 25.000 euro il tasso soglia su base annua è pari al 9,80%; per i *leasing* immobiliari a tasso fisso è pari al 9,20% e a tasso variabile è pari al 7,75%. Per i mutui con garanzia ipotecaria a tasso fisso è pari al 7,3375% mentre per quelli a tasso variabile il tasso soglia su base annua è pari al 6,9875%. Nell'allegato A al decreto sono specificati i tassi soglia per tutte le categorie di operazioni.

Ecobonus veicoli

Istituiti i codici tributo per l'utilizzo dei crediti di imposta relativi all'acquisto di veicoli nuovi di fabbrica

La Legge di Bilancio per il 2019 ha riconosciuto un contributo per i veicoli acquistati (anche in *leasing*) e immatricolati in Italia, dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021, di categoria M1 nuovi di fabbrica, caratterizzati da basse emissioni di CO₂, inferiori a 70 g/km, con prezzo di listino ufficiale inferiore a 50.000 euro, Iva esclusa. È previsto il riconoscimento di un contributo anche a coloro che acquistano e immatricolano in Italia nell'anno 2019 un veicolo elettrico o ibrido nuovo di fabbrica delle categorie L1e, L2e, L3e, L4e, L5e, L6e e L7e. I contributi sono corrisposti dal venditore all'acquirente tramite compensazione con il prezzo di acquisto: il meccanismo prevede che le imprese costruttrici o importatrici dei veicoli nuovi rimborsino al venditore l'importo del contributo e recuperino tale importo quale credito di imposta. Sono stati istituiti a tal fine per l'utilizzo nel modello F24 i codici tributo 6903 e 6904, da utilizzare a decorrere dal decimo giorno successivo a quello in cui è confermata l'operazione di acquisto del veicolo.

2. Entro il 31 ottobre deve essere presentata la domanda per il *Bonus Pubblicità*

Premessa

L'articolo 3-*bis*, D.L. 59/2019, c.d. "Decreto cultura e sport" ha apportato importanti modifiche all'articolo 57-*bis*, D.L. 50/2017 con il quale era stato introdotto lo specifico credito d'imposta c.d. "*Bonus Pubblicità*".

Il *Bonus Pubblicità*, erogato sotto forma di credito di imposta e soggetto alla normativa *de minimis*, è riconosciuto alle imprese, enti non commerciali e lavoratori autonomi a prescindere dalla forma giuridica, dimensione aziendale, regime contabile e iscrizione ad un Albo professionale che sostengano spese pubblicitarie in un dato periodo di imposta.

Sono agevolabili le spese di acquisto di spazi pubblicitari o inserzioni commerciali effettuate su stampa periodica, quotidiani sia nazionali che locali (anche "on line") ed emittenti televisive o radiofoniche locali.

È necessario tuttavia che l'investimento pubblicitario abbia carattere incrementale, ovvero che l'ammontare complessivo dell'investimento effettuato sia superiore almeno dell'1% di quello effettuato nell'esercizio precedente sugli stessi mezzi di informazione.

Con riferimento ai mezzi pubblicitari occorre notare che la normativa richiede con riferimento alle emittenti radiofoniche e/o televisive locali, che queste siano iscritte presso il Registro degli operatori di comunicazione ex articolo 1, comma 6, lettera a), n. 5), L.

249/1997, come anche che le testate editoriali siano iscritte presso il competente Tribunale e siano dotate di un direttore responsabile.

Esclusioni

Sono escluse dalle spese agevolabili le televendite di beni e servizi, i servizi di pronostici, giochi e scommesse con vincite di denaro, i servizi di messaggeria vocale o chat line con servizi a sovrapprezzo.

Novità D.L. 59/2019

Come detto in premessa il Decreto Cultura e Sport ha introdotto importanti novità, in particolare:

- ha reso definitivo il credito, che quindi oggi esiste a regime;
- ha definito una misura unica del credito pari al 75% del valore incrementale degli investimenti effettuati;
- ha introdotto il termine del 31 ottobre p.v. per prenotare il credito 2019 presentando telematicamente l'apposita "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta" così come definita dal provvedimento 31.7.2018 del Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria.

Considerato quanto detto il credito d'imposta spettante è determinato calcolando il 75% dell'incremento nell'investimento.

Al fine della determinazione delle spese su cui calcolare il credito occorre basarsi sul principio di competenza, principio che per le prestazioni di servizi è regolato dal comma 2, lettera b), dell'articolo 109, Tuir, in base al quale *"i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni stesse sono ultimate"*. Pertanto, i costi relativi a prestazioni di servizio sono, ai sensi del citato articolo, di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia rilievo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura o viene effettuato il pagamento.

Il sostenimento delle spese deve inoltre essere attestato da un soggetto abilitato al rilascio del visto di conformità delle dichiarazioni ovvero da un Revisore legale dei conti.

Utilizzazione del credito

L'utilizzazione del credito potrà avvenire solo in compensazione e dopo la pubblicazione dell'elenco definitivo dei soggetti ammessi al *bonus*. La compensazione dovrà effettuarsi con il modello F24 e utilizzando il codice tributo 6900.

Il credito non è cumulabile, per le medesime spese, ad altre agevolazioni.

Presentazione delle istanze a regime e per il 2019

In merito alla comunicazione per la richiesta del *bonus*, l'articolo 5, D.P.C.M. 90/2018 ha previsto che le aziende dovranno presentare l'istanza tra il 1.3 e il 31.3 di ciascun anno utilizzando l'apposito modello sul sito dell'Agenzia delle entrate.

Solo per il 2019, come già affermato, l'istanza telematica andrà presentata entro il 31 ottobre.

L'istanza contiene l'indicazione, oltre ai dati identificativi del soggetto, del costo complessivo degli investimenti per l'anno e per il precedente al fine di stabilire l'incremento.

Deve essere presentata, inoltre, una "Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati" nel 2019 da trasmettersi nel mese di gennaio 2020.

3. Remissione *in bonis* entro il 2 dicembre

Chi ha dimenticato di esercitare un'opzione, oppure di inviare una comunicazione, per poter fruire di alcuni benefici fiscali o per accedere a determinati regimi opzionali, può, attraverso l'istituto della "remissione *in bonis*" rimediare alla disattenzione entro il prossimo 2 dicembre, pagando una piccola penalità.

Non è permessa, tuttavia, la compensazione dell'importo della sanzione con eventuali crediti del contribuente.

Inoltre, la remissione risulta esperibile solo se la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza.

Le ipotesi per le quali può essere utilizzata la remissione *in bonis* sono le seguenti:

- **Modello EAS** → per beneficiare della non imponibilità, ai fini IRES e Iva, dei corrispettivi, delle quote e dei contributi, gli enti non commerciali di tipo associativo devono trasmettere, in via telematica, i dati e le notizie fiscalmente rilevanti, mediante un apposito modello Eas. La trasmissione deve avvenire entro 60 giorni dalla data di costituzione dell'ente.

Con la remissione *in bonis*, i contribuenti possono comunque dei benefici fiscali inoltrando il modello entro il termine di presentazione del modello di dichiarazione successivo all'omissione, versando contestualmente la sanzione pari a 250 euro;

- **ENEA** → il beneficio della detrazione per lavori di efficienza energetica degli edifici è subordinato all'invio di apposita comunicazione all'Enea (entro 90 giorni dalla ultimazione dei lavori), in mancanza della quale può essere sfruttata la remissione *in bonis*. L'istituto può essere utilizzato nei seguenti casi:
 - comunicazioni omesse;

- comunicazioni annullate;
- comunicazioni compilate on line ma non inviate;
- Cedolare Secca → la tardiva presentazione del modello con cui si dà conto dell'opzione per la cedolare secca nelle locazioni immobiliari, può essere sanata a condizione che non si tratti di un mero ripensamento.

Trasparenza fiscale, consolidato fiscale, opzione IRAP da bilancio, tonnage tax

Vi sono poi particolari regimi (tassazione per trasparenza nelle società di capitali, consolidato fiscale, opzione IRAP da bilancio, tonnage tax) per i quali è previsto che la manifestazione dell'opzione non venga più veicolata con l'invio di apposito modello, bensì all'interno della dichiarazione dei redditi.

Rimane, tuttavia, l'obbligo di presentare lo specifico modello approvato con provvedimento n. 161213 del 17 dicembre 2015 denominato "Comunicazioni per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione IRAP", nei seguenti casi:

- variazioni del gruppo di imprese che hanno aderito al regime della tonnage tax (articolo 5, D.M. 23 giugno 2005);
- interruzione della tassazione di gruppo o mancato rinnovo dell'opzione nel consolidato (articoli 13 e 14, D.M. 9 giugno 2004);
perdita di efficacia o conferma dell'opzione per la trasparenza fiscale (articoli 4 e 10, D.M. 23 aprile 2004);
- opzione per la determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP secondo le regole dell'articolo 5, D.lgs. 446/1997, da parte degli imprenditori individuali e delle società di persone che non possono comunicarla con la dichiarazione IRAP in quanto non tenuti alla sua presentazione per il periodo d'imposta precedente a quello a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (ad esempio, primo periodo d'imposta di esercizio dell'attività);
- opzione per il regime di tassazione di gruppo, per il regime della tonnage tax o per il regime di trasparenza fiscale da parte delle società che non possono comunicarla con il modello Redditi poiché nel primo anno di attività, ovvero devono ricorrere a diverso modello Redditi (ad esempio, società di persone, SP, anziché società di capitali, SC) in ragione della forma societaria in essere nell'annualità precedente.

Iva di gruppo

Anche per quanto riguarda la liquidazione Iva di gruppo, l'esercizio dell'opzione dovrà avvenire attraverso la compilazione del quadro VG del modello di dichiarazione IVA

Remissione *in bonis* anche per le opzioni effettuate in dichiarazione

Viene confermata l'applicazione dell'istituto della c.d. "remissione *in bonis*" anche per i descritti casi nei quali l'opzione viene esercitata preventivamente nel modello di dichiarazione.

4. Accordi transattivi e note di variazione

Le note di variazione (o note di accredito) sono documenti emessi da un soggetto passivo Iva, per rettificare importi precedentemente fatturati a un cliente.

L'articolo 26, D.P.R. 633/1972 disciplina le regole per la modifica delle operazioni che si sono già cristallizzate ai fini Iva.

Tale norma sancisce l'obbligo, in capo al soggetto, di regolare eventuali variazioni che determinano un maggiore ammontare di imponibile e/o di imposta (rispetto a quello originario) per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.

Qualora un'operazione (per la quale sia stata emessa fattura registrata) viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose;
- a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato, ovvero di un piano attestato pubblicato nel registro delle imprese;
- in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
- il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola secondo le usuali regole Iva.

Al verificarsi di tali situazioni, la nota di variazione può essere emessa **senza limiti temporali dalla data di effettuazione dell'operazione.**

Al contrario, qualora la riduzione dell'imponibile o dell'Iva si dovesse verificare a seguito di un sopravvenuto accordo tra le parti, il diritto all'emissione della nota di variazione viene meno dopo il **decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile.**

Per verificare i termini per l'emissione della nota di variazione è essenziale valutare il motivo che ha condotto il cedente/prestatore all'emissione.

Accordi transattivi

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato il caso riguardante un accordo transattivo, in particolare, il relativo termine per l'emissione di una nota di variazione (risposta a interpello n. 387/2019).

Il caso riguarda una controversia relativa a vizi nella fornitura che ha condotto il cessionario dei beni a adire alle vie legali. La questione si è risolta tramite un accordo transattivo, a seguito del quale il Tribunale ha dichiarato estinto il processo per intervenuto accordo tra le parti.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la riduzione dell'ammontare imponibile di un'operazione conseguente ad un accordo transattivo, seppur nell'ambito di un giudizio di merito instaurato fra le parti, rientra nell'ultima fattispecie precedentemente descritta; il cedente o prestatore non potrà portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione.

Nel caso descritto, essendo passato oltre un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, la nota di accredito verrà emessa per il solo ammontare imponibile, senza alcuna possibilità di stornare l'Iva in precedenza addebitata.

La posizione espressa dall'Agenzia delle entrate è conforme ad un caso analogo esaminato nella precedente risposta a interpello n. 178/2019.

5. Scade il prossimo 31 ottobre la comunicazione per chi effettua vendite *on line* mediante piattaforme digitali (*marketplace*)

Con l'articolo 13, comma 1, D.L. 34/2019 (conv. L. 58/2019) il Legislatore ha previsto che i soggetti che "facilitano" le vendite a distanza di beni, attraverso il mercato virtuale o *e-commerce*, mediante l'utilizzo di una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, sono tenuti a comunicare alcune informazioni riguardanti le transazioni compiute on line.

Soggetti obbligati

Il soggetto passivo chiamato a tale nuovo adempimento **non è il cedente che esegue la cessione del bene, bensì il soggetto che gestisce la piattaforma** che permette di concludere le compravendite di beni.

Oggetto della comunicazione

Oggetto di comunicazione non sono tutte le operazioni concluse per il tramite delle richiamate strutture virtuali, bensì solo quelle riguardanti:

- le cessioni di beni all'interno dell'Unione Europea;

- le cessioni di beni importati da Paesi extra UE.

Prima scadenza

La prima scadenza fissata per l'invio della comunicazione è il **31 ottobre 2019**.

La comunicazione potrà avvenire tramite degli intermediari abilitati o attraverso i servizi telematici Entratel/Fisconline dell'Agenzia delle entrate.

Regole operative

Con il **provvedimento n. 660061 del 31 luglio 2019** l'Agenzia delle entrate ha stabilito le regole operative utili all'individuazione delle informazioni da comunicare, nonché la modalità di effettuazione di tali comunicazioni.

In ordine ai presupposti soggettivi e oggettivi, fissati dal comma 1, articolo 13, D.L. 34/2019, il citato provvedimento, stabilisce che:

- per "interfaccia elettronica", utilizzata per facilitare le vendite a distanza, s'intendono mercati virtuali (*marketplace*), piattaforme digitali, portali o mezzi analoghi, residenti o non residenti nel territorio dello Stato;
- non si considera che l'operatore faciliti la vendita quando lo stesso effettui unicamente il trattamento dei pagamenti in relazione alla cessione di beni, la catalogazione o la pubblicità di beni, il reindirizzamento o il trasferimento di acquirenti verso altre interfacce elettroniche in cui sono posti in vendita beni, senza ulteriori interventi nella cessione.

Dal punto di vista temporale, stabilisce il provvedimento, la prima comunicazione, la cui scadenza è fissata per il giorno 31 ottobre 2019, riguarda:

- le vendite a distanza di qualsiasi bene, concluse attraverso le piattaforme on line, nel periodo intercorrente tra il 1° maggio e il 30 settembre 2019;
- le vendite a distanza, concluse attraverso le piattaforme on line, di prodotti elettronici, quali i telefoni cellulari, le console da gioco, i tablet pc e laptop, effettuate nell'intervallo temporale compreso tra il 13 febbraio 2019 e il 30 aprile 2019.

La scadenza a regime

Secondo quanto indicato dal provvedimento la comunicazione a regime avrà **cadenza trimestrale, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre di riferimento**.

Sempre l'articolo 13, D.L. 34/2019 prevede un ulteriore adempimento per i soggetti non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia, i quali saranno obbligati a identificarsi direttamente o tramite un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato, al fine di comunicare all'Agenzia delle entrate, ogni 3 mesi, al pari dei soggetti nazionali, per ciascun fornitore dei beni venduti tramite piattaforme e/o portali, una serie di dati:

- denominazione o i dati anagrafici completi, incluso l'identificativo univoco utilizzato per effettuare le vendite, la residenza o il domicilio, il codice identificativo fiscale ove esistente, l'indirizzo di posta elettronica;
- numero totale delle unità vendute in Italia;
- scelta del soggetto passivo, per le unità vendute in Italia, l'ammontare totale dei prezzi di vendita o il prezzo medio di vendita, espressi in euro.

Da sottolineare, inoltre, le conseguenze che si verificano nel caso di mancata o incompleta trasmissione dei dati: l'insorgenza della qualifica di debitori d'imposta per le vendite a distanza per le quali non hanno trasmesso, o hanno trasmesso in modo incompleto, i dati richiesti. Si tenga presente, tuttavia, che:

- in caso di mancata trasmissione, i soggetti passivi non saranno considerati debitori d'imposta se dimostrano che essa è stata assolta dal fornitore;
- in caso di trasmissione incompleta, i soggetti passivi non saranno considerati debitori d'imposta se dimostrano di avere adottato tutte le misure necessarie per la corretta rilevazione e individuazione dei dati presenti sulla piattaforma digitale.

Infine, la documentazione relativa alle vendite di beni a distanza, che dovrà essere messa a disposizione dell'Amministrazione finanziaria a richiesta, va **conservata per un periodo di 10 anni** dall'anno nel quale l'operazione è stata effettuata.

6. Il parere della Cassazione sui contributi INPS dei soci di S.r.l.

Durante gli ultimi mesi, la Cassazione ha rilasciato tre sentenze (n. 23792/2019, n. 23790/2019 e n. 21540/2019) che chiariscono gli obblighi di versamento dei contributi INPS per i soci di S.r.l.

La vicenda risulta, da un lato, positiva, in quanto viene contrastata una insostenibile posizione dell'INPS e, per altro verso, delicata, in quanto appare necessario individuare con precisione le fattispecie oggetto di pronuncia.

I soggetti interessati dalle sentenze

La situazione cui si rivolge il messaggio della Cassazione è quella che attiene il lavoratore autonomo (che, ai fini previdenziali, va inteso come soggetto titolare di partita Iva che svolge attività di impresa), che sia al contempo:

- iscritto alla gestione previdenziale (artigiani o commercianti) in quanto svolgente un'attività lavorativa per la quale sussistono i requisiti per il sorgere della tutela previdenziale obbligatoria;
- socio di una o più S.r.l., nelle quali non svolga attività lavorativa.

Ricordiamo che, in linea di principio, la qualità di socio di una società di capitali non determina – di per sé – alcuna legittima situazione giuridica che consenta al soggetto di prestare la propria opera all'interno della società, se non sulla scorta di particolari rapporti, di collaborazione, di lavoro dipendente, etc...

Per comprendere ancor meglio, considerando la più recente sentenza tra quelle citate, si disquisiva del caso del soggetto Tizio che era:

- iscritto alla Gestione commercianti, in qualità di socio lavorante della S.r.l. X;
- iscritto alla Gestione separata, in quanto percipiente compensi come amministratore della medesima S.r.l. X;
- socio non lavorante né amministratore della S.r.l. Y.

Il problema appare evidente: stante l'esistenza di una posizione INPS presso la Gestione commercianti, la base di computo dei contributi previdenziali sarà costituita dal solo reddito "astratto" prodotto dalla S.r.l. X (nella quale il soggetto presta attività lavorativa), ovvero anche dal reddito della S.r.l. Y della quale il soggetto è solo socio senza prestare alcuna attività?

L'insostenibile tesi dell'INPS

L'INPS ritiene che la risposta al quesito sopra proposto si trovi nel disposto dell'articolo 3-bis, D.L. 384/1992 ove si prevede che *"A decorrere dall'anno 1993, l'ammontare del contributo annuo dovuto per i soggetti di cui all'articolo 1, L. 233/1990, è rapportato alla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini Irpef per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono"*.

E, in particolar modo, l'Istituto ritiene che la normativa richiamata distinguerebbe tra imposizione fiscale e imposizione previdenziale, al fine di assicurare un ampio spettro di commisurazione dei contributi previdenziali. Quindi, ove si fa riferimento ai "redditi di impresa" si dovrebbe intendere i redditi per i quali la normativa può richiedere una prestazione pensionistica.

La diversa (e ormai consolidata) tesi della Cassazione

La suprema Corte, per fortuna, analizza le censure dell'Istituto senza lasciarsi ingannare da presunte esigenze di cassa.

Rilevano, infatti, i giudici:

- 1) il Legislatore distingue tra gli elementi dai quali discende il sorgere della tutela previdenziale e quelli in relazione ai quali si individua la misura della contribuzione (intesa come base di calcolo). Quindi, tra i primi la prestazione di attività, tra i secondi la titolarità di qualsiasi reddito di impresa;
- 2) quando la norma cita i “redditi di impresa” non può che riferirsi a una definizione così come fornita dal Tuir;
- 3) la semplice partecipazione ad una S.r.l. non determina certo l’insorgere di un reddito di impresa, casomai si produrranno redditi di capitale al momento di incasso dei dividendi;
- 4) ne consegue che, nel caso rappresentato, la base sulla quale commisurare i contributi previdenziali è unicamente la quota di reddito della S.r.l. commerciale all’interno della quale il soggetto presta la propria attività lavorativa, mentre non va considerata in alcun modo l’astratta quota di reddito dell’altra S.r.l. nella quale si detiene unicamente la partecipazione.

Il caso delle società di persone e dei redditi tassati per trasparenza

Va in questa sede precisato che la posizione di cui sopra è riferita alla partecipazione a società di capitali; del tutto differente l’ipotesi della partecipazione in società di persone o in società di capitali che adottano il criterio della tassazione per trasparenza.

Si pensi alla seguente situazione, riferita al soggetto Tizio:

- titolare di ditta individuale, con iscrizione alla mutua degli artigiani;
- titolarità di una quota di una Snc nella quale non presta attività lavorativa;
- titolarità di una quota in una Sas, quale socio accomandante.

Ebbene, in tal caso, applicando gli insegnamenti della Cassazione, dovremmo concludere che:

- 1) l’insorgenza dell’obbligo di iscrizione alla mutua artigiani discende dallo svolgimento dell’attività con partita Iva singola;
- 2) la base su cui applicare i contributi sarà costituita dalla totalità dei redditi di impresa prodotti dal soggetto;
- 3) le quote di partecipazione in società di persone rappresentano sempre redditi di impresa;
- 4) il soggetto pagherà i contributi previdenziali sulla sommatoria tra il reddito della propria partita Iva, quello imputatogli dalla Snc e quello imputatogli dalla Sas di cui è accomandante.

7. Compatibilità di cariche sociali e lavoro subordinato nelle società di capitali

La giurisprudenza della Suprema Corte si è uniformata al criterio generale in base al quale l'incarico per lo svolgimento di un'attività gestoria, come quella dell'amministratore, in una società di capitali non esclude astrattamente la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato (fatte salve alcune eccezioni). Le qualità di amministratore e di lavoratore subordinato di una stessa società di capitali sono perciò cumulabili, purché si accerti l'attribuzione di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale e l'esistenza del vincolo di subordinazione.

Carica	Compatibilità astratta col lavoro subordinato
Presidente	Sì , poiché anche il presidente di società, al pari di qualsiasi membro del CdA, può essere soggetto alle direttive, alle decisioni e al controllo dell'organo collegiale, anche se gli sia stato conferito il potere di rappresentanza, atteso che tale delega non estende automaticamente allo stesso i diversi poteri deliberativi
Amministratore unico	No , poiché l'amministratore unico della società è detentore del potere di esprimere da solo la volontà propria dell'ente sociale, come anche i poteri di controllo, di comando e di disciplina. In questo caso, l'assenza di una relazione intersoggettiva, suscettibile di una distinzione tra la posizione del lavoratore in qualità di organo direttivo della società e quella del lavoratore come soggetto esecutore delle prestazioni lavorative personali (che, di fatto, dipendono dallo stesso organo direttivo), porta a sancire un principio di non compatibilità tra la qualità di lavoratore dipendente e la carica sociale
Amministratore delegato	Dipende dalla portata della delega conferita dal CdA (che può essere generale e, come tale, implicante la gestione globale della società o parziale, qualora vengano delegati limitati atti gestori): - nelle ipotesi in cui l'amministratore sia munito di delega generale con facoltà di agire senza il consenso del CdA è esclusa la possibilità di intrattenere un valido rapporto di lavoro subordinato con la società; - diversamente, l'attribuzione da parte del CdA del solo potere di rappresentanza o di specifiche e

	limitate deleghe all'amministratore non è ostativo, in linea generale, all'instaurazione di genuini rapporti di lavoro subordinato
Unico socio	No , perché la concentrazione della proprietà delle azioni nelle mani di una sola persona esclude, nonostante l'esistenza della società come distinto soggetto giuridico, l'effettiva soggezione del socio unico alle direttive di un organo societario. Parimenti, il socio che abbia assunto di fatto nell'ambito della società l'effettiva ed esclusiva titolarità dei poteri di gestione, tanto da risultare "sovrano" della società stessa, non può assumere contemporaneamente anche la diversa figura di lavoratore subordinato, essendo esclusa la possibilità di ricollegare a una volontà "sociale" distinta la costituzione e gestione del rapporto di lavoro

Con il messaggio n. 3359/2019, l'INPS ha illustrato il consolidato orientamento giurisprudenziale in materia, riassumendo i principi di base espressi sul tema, con riguardo, in generale, alla figura dell'amministratore di società di capitali nelle sue funzioni tipiche di gestione e di rappresentanza dell'ente. L'Istituto, con la circolare n. 179/1989, aveva escluso, in linea di massima, che per i "presidenti, gli amministratori unici ed i consiglieri delegati" potesse essere riconosciuto un rapporto di lavoro subordinato valido con la medesima società, ma tali precisazioni sono da intendersi in parte rivisitate dal successivo messaggio n. 12441/2011, nell'ambito del quale sono stati forniti chiarimenti sulla possibilità di instaurazione di un valido rapporto di lavoro subordinato tra la società cooperativa e il presidente della medesima.

L'INPS ritiene, pertanto, che la semplice circostanza che il socio di società di capitali assommi in capo a sé anche l'incarico di amministratore, pur sintomatica della non sussistenza del vincolo di subordinazione, non sia di per sé sufficiente a concludere per la non configurabilità del rapporto di lavoro subordinato, in quanto in tali fattispecie vanno vagliate disgiuntamente, caso per caso, sia la condizione di possessore di parte del capitale sociale sia l'incarico gestorio.

Pertanto, una volta stabilita l'astratta possibilità di instaurazione, tra la società e la persona fisica che la rappresenta e la gestisce, di un autonomo e parallelo diverso rapporto di lavoro subordinato, dovrà accertarsi in concreto l'oggettivo svolgimento di attività estranee alle funzioni inerenti al rapporto organico, contraddistinte dai caratteri tipici della subordinazione, mediante la valutazione, caso per caso, della sussistenza delle seguenti condizioni:

- che il potere deliberativo (come regolato dall'atto costitutivo e dallo statuto), diretto a formare la volontà dell'ente, sia affidato all'organo (collegiale) di amministrazione della società nel suo complesso e/o a un altro organo sociale espressione della volontà imprenditoriale, il quale espliciti un potere esterno;
- che sia fornita la rigorosa prova della sussistenza del vincolo della subordinazione (anche, eventualmente, nella forma attenuata del lavoro dirigenziale) e cioè dell'assoggettamento del lavoratore interessato, nonostante la carica sociale, all'effettivo potere di supremazia gerarchica (potere direttivo, organizzativo, disciplinare, di vigilanza e di controllo) di un altro soggetto o degli altri componenti dell'organismo sociale a cui appartiene;
- che il soggetto svolga, in concreto, mansioni estranee al rapporto organico con la società; in particolare, deve trattarsi di attività che esulino e che, pertanto, non siano ricomprese nei poteri di gestione che discendono dalla carica ricoperta o dalle deleghe che gli siano state conferite.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.

Studio Berta Nembrini Colombini & Associati