



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 11 marzo 2002

Oggetto: Interpello 954-203/2001 Art. 11, legge 27 luglio 2000, n.212.
Immobiliare YY S.r.l. Trattamento fiscale dei compensi erogati a soci
di società a responsabilità limitata per prestazioni accessorie.

Con l'istanza d'interpello in oggetto indicata è stato esposto il seguente

Quesito

Per effetto della modifica introdotta dalla legge n. 57 del 5 marzo 2001 alla legge quadro per l'artigianato dell'8 agosto 1985, n. 443, è stata prevista la possibilità di costituire società a responsabilità limitata (con pluralità di soci) aventi la qualifica di "imprese artigiane", a condizione che la maggioranza dei soci svolga in prevalenza lavoro personale, anche manuale, nel processo produttivo. Al fine di soddisfare tale requisito, la società Immobiliare YY S.r.l, iscritta nel registro delle imprese artigiane, ha deliberato, in conformità allo statuto, l'obbligo per due soci di eseguire prestazioni accessorie ai sensi dell'art. 2345 c.c..

L'oggetto delle prestazioni consiste nell'attività di coordinamento del personale nei cantieri, nel curare i rapporti con i clienti e fornitori, nell'organizzare le commesse di lavoro. Con la stessa delibera è stato, altresì, stabilito quanto segue:

- l'attività deve essere svolta tutti i giorni lavorativi, dalle ore 8.00 alle 12.00 e dalle ore 13.00 alle 17.00, con un periodo di riposo di 32 giorni lavorativi;
- la durata dell'obbligo è biennale, rinnovabile tacitamente;
- il compenso della prestazione è stabilito nella misura di lire 4.000.000 mensili, da rivalutare annualmente in base al costo della vita rilevato dall'Istat, al netto dei contributi previdenziali, assicurativi e delle ritenute fiscali.

Tanto premesso, la società istante chiede se tali compensi possano essere dedotti dal reddito d'impresa e come gli stessi debbano essere tassati in capo ai soci.

Soluzione prospettata dal contribuente

L'istante ritiene che i compensi corrisposti ai soci per le prestazioni accessorie possano essere dedotti dalla società nel rispetto dell'art.75 del TUIR e che siano tassati in capo ai soci ai sensi dell'articolo 81 lett. 1) del TUIR quali "*redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare*".

Interpretazione

L'articolo 2345 del codice civile contempla la possibilità che l'atto costitutivo stabilisca, oltre quello dei conferimenti, l'obbligo per i soci di eseguire prestazioni a carattere accessorio non consistenti in denaro, determinandone il contenuto, la durata, la modalità ed il compenso nonché le eventuali sanzioni in caso di inadempimento.

Secondo la giurisprudenza, le prestazioni accessorie a carico dei soci possono essere stabilite anche con un atto diverso dall'atto costitutivo, successivamente alla data di costituzione della società (Cassazione civile, 5 luglio 1978 sentenza n. 3319; Tribunale di Milano 17 aprile 1982) e consistere in attività personali assimilabili a quelle del prestatore d'opera, anche se effettuate in favore di società di capitali, con la conseguenza che esse possono ritenersi

eseguite in adempimento di un obbligo sociale e non in dipendenza di un rapporto di lavoro subordinato.

A conferma dello stretto legame esistente tra la prestazione e la qualifica di socio, il legislatore civilistico ha previsto (secondo comma dell'articolo 2345 c.c.) che le azioni alle quali è connesso l'obbligo delle prestazioni accessorie siano nominative e non siano trasferibili senza il consenso degli amministratori.

Inoltre, l'inadempimento della prestazione, al pari del mancato pagamento della quota, comporta la sospensione del diritto di voto ex articolo 2344 c.c. (Tribunale di Milano, 7 aprile 1982).

La particolarità del rapporto sottostante la prestazione fa sì che questa non possa qualificarsi come prestazione derivante da contratto di lavoro subordinato ma piuttosto come un'obbligazione sociale prevista dallo statuto il cui compenso viene pattuito nel rispetto del criterio civilistico.

Sul piano fiscale, deve essere ammessa la deducibilità dal reddito d'impresa di tali particolari oneri, pur derivanti da obblighi assunti in qualità di socio, in quanto le prestazioni rese sono strettamente inerenti allo svolgimento dell'attività di impresa.

Si osserva, inoltre, che la mancanza del requisito della subordinazione comporta che i compensi corrisposti al socio, obbligato per espressa clausola statutaria alla prestazione accessoria, non possano essere riconducibili alle spese per prestazioni di lavoro dipendente di cui al comma 1 dell'articolo 62, del TUIR.

Tuttavia, non si ritiene condivisibile la soluzione prospettata dall'istante di considerare i compensi percepiti dai soci come "*redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere*" di cui all'articolo 81, lettera l) del TUIR, in quanto la permanenza del rapporto tra socio/prestatore e società si inserisce nel quadro di un rapporto unitario, non limitato al compimento di uno o più affari definiti.

Come precisato nella relazione ministeriale, nella locuzione utilizzata dal legislatore dell'articolo 81, in verità assai generica, rientrano le cessioni o le

concessioni in uso di marchi di fabbrica e di commercio non effettuate da imprenditori, oppure, secondo quanto chiarito dall'Amministrazione Finanziaria con risoluzione n. 150/E del 22 luglio 1996, le somme che le aziende private, tenute all'assunzione obbligatoria del personale ai sensi della legge n. 482 del 1968, corrispondono ai soggetti avviati al lavoro al fine di ottenere da essi la rinuncia all'assunzione.

Nel caso di specie, i compensi a favore dei soci non sono riconducibili alla semplice assunzione di un specifico obbligo di fare quanto, piuttosto, all'assunzione dell'impegno di effettuare le prestazioni lavorative previste dalla legge quadro per l'artigianato (così come modificata dall'articolo 13 della legge del 5 marzo 2001, n. 57), per poter qualificare la società come impresa artigiana.

Come si evince chiaramente dalla delibera assembleare, tali prestazioni presentano tutti i requisiti che contraddistinguono, ai fini fiscali, il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa: la mancanza del vincolo della subordinazione, la prevalenza del lavoro personale del socio che si svolge senza l'impiego di mezzi organizzati, la retribuzione periodica prestabilita, la continuità nel tempo della prestazione lavorativa e la coordinazione, che si realizza attraverso l'inserimento funzionale del socio prestatore nell'organizzazione economica della società.

A tal riguardo, si rammenta che l'attuale normativa non prevede più, tra i caratteri distintivi dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, la necessaria circostanza che la prestazione resa abbia un contenuto intrinsecamente artistico e professionale, ammettendo che possano formare oggetto di tali rapporti anche le prestazioni di attività manuali ed operative, come quelle artigiane, se presentano le caratteristiche sopra descritte.

L'articolo 34 della legge del 21 novembre 2000, n. 342, ha infatti modificato il trattamento fiscale applicabile ai fini dell'IRPEF ai redditi derivanti dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, inserendoli nell'articolo 47 del TUIR e qualificandoli fiscalmente *'redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente'*.

La norma, però, precisa che non deve trattarsi di attività rientranti nell'oggetto dell'arte o professione eventualmente esercitata dallo stesso prestatore perché, in tal caso, il relativo reddito assumerebbe, per attrazione, la natura di reddito di lavoro autonomo professionale e sarebbe disciplinato secondo le relative regole.

In conclusione, a decorrere dal 1 gennaio 2001, i compensi percepiti dai soci per le prestazioni lavorative rese alla società per effetto della clausola statutaria, in quanto qualificabili come redditi derivanti da rapporto di collaborazione coordinata e continuativa (salva l'ipotesi prima menzionata), sono da assoggettare alla medesima disciplina fiscale prevista per i redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 48 del TUIR.

Tali compensi costituiscono, per la società che li eroga, costi deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 75 dello stesso decreto e concorrono a formare la base imponibile IRAP per l'ammontare spettante in ciascun periodo d'imposta ai soci obbligati alla prestazione accessoria, così come previsto dalla delibera assembleare.

La risposta di cui alla presente istanza, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.