



**SENTENZA**

- socio amministratore della ..... che svolgeva attività di ristorazione; iscritto dal 1994 alla Gestione commercianti, oltre che alla Gestione separata quale amministratore - aveva dedotto di essere tenuto al pagamento alla Gestione commercianti dei soli contributi fissi e non di quelli a percentuale, dal momento che per gli anni di interesse non vi era stata una distribuzione di utili tra i soci, utili che erano stati imputati a riserva, costituendo dunque gli stessi redditi di capitale e non di impresa.

In primo grado aveva quindi promosso due separati giudizi che solo in questo grado sono stati riuniti (cause n. 112/2022 e n. 115/2022):

1) CAUSA ISCRITTA AL N. 112/2022 R.G.

La stessa attiene a due comunicazioni di debito per gli anni dal 2014 al 2016 (n. .... notificata il 19.9.2019; n. .... notificata il 9.3.2021) relativamente a contributi eccedenti il minimale che il ..... appunto aveva ritenuto di non essere obbligato a pagare.

Nel primo grado di giudizio, era stato chiesto l'annullamento delle medesime comunicazioni, oltre all'accredito a fini pensionistici nel proprio estratto contributivo - anche per gli anni 2011/2013 - della contribuzione per 12 mesi annui dei soli contributi fissi in 4 rate annuali.

Il Tribunale aveva accolto la domanda di annullamento delle due comunicazioni di debito, aderendo alle argomentazioni del ricorrente e richiamando le norme sul diverso trattamento fiscale delle società di persone rispetto alle società di capitale: per le prime, vigeva un principio di "trasparenza fiscale" previsto dall'art 5 del TUIR (DPR n. 917/2016), secondo cui i redditi conseguiti erano imputati a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili; per le società di capitali, invece, il principio di "trasparenza fiscale" (art 115 e 116 del TUIR) valeva in presenza di stringenti requisiti e solo in via opzionale: se l'opzione non veniva esercitata (come nella specie), i redditi delle società e quelli dei soci rimanevano separati anche ai fini del trattamento fiscale.

L'art 3 bis del DL n. 384/1992, convertito con L. n. 438/1992, nello stabilire che l'ammontare del contributo annuo degli iscritti alla gestione commercianti e artigiani dovesse rapportarsi alla totalità dei redditi d'impresa rilevanti a fini IRPEF (e non solo al reddito d'impresa che aveva dato luogo all'iscrizione ex L. n. 233/1990) aveva affermato che per individuare la totalità dei redditi d'impresa rilevanti a fini contributivi doveva farsi riferimento alla disciplina fiscale di cui al TUIR.

Nella specie, l'Inps non aveva considerato che (per come evincibile dai bilanci di esercizio) per tutte le annualità coinvolte, gli utili non erano mai stati distribuiti tra i soci, ma accantonati a riserva e dunque non erano entrati nella disponibilità del singolo socio; in ogni caso, anche se fossero stati distribuiti, essi avrebbero generato redditi da capitale e non da impresa, rimanendo esclusi dalla



base imponibile a fini contributivi come previsto dal citato art 3 bis (richiamava altresì, una sentenza di Tribunale del Bologna, confermata da Corte d'Appello di Bologna, nonché una sentenza del Tribunale di Spoleto, già invocate dal ricorrente).

Quanto all'ulteriore domanda proposta sull'accredito dei contributi fissi, il Tribunale la respingeva, richiamando l'art 1 della L. n. 233/1990, oltre al fatto che non era stato allegato né dimostrato dal ricorrente di avere adempiuto al pagamento di detta contribuzione, essendo suo onere provare documentalmente i versamenti effettuati.

Il primo giudice compensava quindi integralmente le spese di lite, per la novità della questione e l'accoglimento parziale del ricorso.

La sentenza viene impugnata da Inps che ne chiede la riforma con declaratoria di legittimità delle due comunicazioni di debito, sul presupposto che l'art 1 della L. n. 233/1990 (laddove affermava che il reddito di riferimento è "rapportato a" e non "rappresentato da", onde per determinare il 12% si doveva fare riferimento al reddito annuo derivante dall'attività d'impresa che dava luogo all'iscrizione alla gestione) disponeva una correlazione tra attività svolta dall'iscritto, il reddito prodotto da tale attività e la contribuzione da versare; mentre l'art 3 bis suindicato aveva avuto la sola funzione di estendere la base contributiva ad altre attività d'impresa rispetto a quella che dava luogo ad iscrizione e non certo di escludere certi redditi facendoli diventare redditi da capitale, invocando norme tributarie e lasciando all'autonomia della parte decidere in merito al proprio obbligo contributivo annuo: in tale ottica si era appunto mossa la circolare Inps n. 102/2003.

Si è costituito in tale giudizio l'appellato che, oltre a sollevare l'eccezione di inammissibilità dell'appello ex art 434 cpc, ha ribadito nel merito le sue argomentazioni come recepite dalla sentenza di primo grado, proponendo al contempo appello incidentale sul rigetto della domanda di accredito per la contraddittorietà delle argomentazioni del primo giudice, dal momento che sarebbe stata logica conseguenza dell'annullamento delle comunicazioni di debito, quella di accreditare i contributi che erano stati comunque pacificamente versati, non comprendendosi le ulteriori argomentazioni del Tribunale e il richiamo all'art 1 della L. n. 233/1990 che disciplinava la determinazione del contributo e non il suo accredito in termini utili alla pensione.

## 2) CAUSA ISCRITTA AL N. 115/2022 R.G.

Tale causa riguarda l'opposizione all'avviso di addebito n. \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ per gli anni 2014 e 2015, di importo pari a € 32.819,92, richiesti quali contributi eccedenti il minimale.

In primo grado il Tribunale aveva annullato l'avviso di addebito, compensando le spese di lite per la novità della questione trattata, foriera di oscillazioni giurisprudenziali, riproponendo le medesime argomentazioni di cui al giudizio n. 112/2022.



Ugualmente, sia nell'appello Inps che nella memoria dell'appellato sono state riproposte le medesime difese di cui al giudizio n. 112/2022

\*\*\*\*\*

ECCEZIONE PRELIMINARE SOLLEVATA IN ENTRAMBI I GIUDIZI.

Il Collegio rileva l'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità proposta dall'appellato per violazione dell'art 434 cpc, dal momento che l'appello individua in modo adeguato le parti censurate della sentenza di primo grado ; la soluzione alternativa proposta al giudice di appello con l'impugnazione; le relative motivazioni.

Invero, per escludere la sanzione di inammissibilità, l'art. 434 cpc pone all'appellante un onere processuale per il quale l'impugnazione deve contenere una ragionata e diversa soluzione della controversia rispetto a quella di primo grado (Cass. n. 17712/2016).

Secondo la giurisprudenza di legittimità *“gli artt. 342 e 434 cpc .. vanno interpretati nel senso che l'impugnazione deve contenere una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e, con essi, delle relative doglianze, affiancando alla parte volitiva una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice. Resta tuttavia escluso, in considerazione della permanente natura di revisio prioris instantiae del giudizio di appello, il quale mantiene la sua diversità rispetto alle impugnazioni a critica vincolata, che l'atto di appello debba rivestire particolari forme sacramentali o che debba contenere la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado”* (Cass. Sez. Un. n. 27199/2017, conforme Cass. sez. 6 – 3 n. 13535/2018).

MERITO

Nei due giudizi riuniti in questo grado si controverte, in primo luogo, sulla questione se il dovesse o meno pagare i contributi eccedenti il minimale in relazione a redditi prodotti dalla società di capitale e imputati a riserva (cioè, non distribuiti ai soci), ovvero sulla natura di tali redditi, se gli stessi siano da considerare redditi d'impresa o redditi di capitale, nel tale ultimo caso da non considerare nella base imponibile contributiva.

Rilevano, in primo luogo, le seguenti norme:

-l'art 1, comma 1, della L. n. 233/1990, secondo cui: *“ A decorrere dal 1 luglio 1990 l'ammontare del contributo annuo dovuto per i soggetti iscritti alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, titolari, coadiuvanti e coadiutori, e' pari al 12 per cento del reddito annuo derivante dalla attività di impresa che da titolo all'iscrizione alla gestione, dichiarato ai fini Irpef, relativo all'anno precedente”*.

-l'art 3 bis del DL n. 384/1992, convertito nella L. n. 438/1992: *“A decorrere dall'anno 1993, l'ammontare del contributo annuo dovuto per i soggetti di cui all'articolo 1 della legge 2*



agosto 1990, n. 233, e' rapportato alla totalita' dei redditi d'impresa denunciati ai fini Irpef per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono”.

Entrambe le norme si occupano della determinazione del contributo annuo per gli esercenti il commercio e l'artigianato, determinazione che va effettuata con riferimento ai redditi denunciati a fini Irpef: mentre la prima norma faceva riferimento al reddito annuo dell'impresa che aveva dato luogo all'iscrizione, la seconda norma, nell'ampliare i redditi da considerarsi al medesimo fine, si riferiva alla totalità dei redditi d'impresa, comprendendovi quindi anche redditi relativi a imprese diverse rispetto a quella che aveva dato luogo all'iscrizione.

In entrambi i casi, comunque, le norme si riferivano a “redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF”, ossia a redditi che avevano un determinato regime fiscale, imponendo tale normativa una sua lettura alla luce delle disposizioni a carattere fiscale.

Nella specie, l'Inps aveva ritenuto dovuti i contributi eccedenti il minimale (e non distribuiti tra i soci), applicando alla società di capitali il principio di “trasparenza fiscale” vigente per le società di persone; ciò, in considerazione di quanto previsto da circolari Inps (Circ. n. 32/1999 – Circ. n. 102/2003, secondo cui il socio lavoratore di srl è tenuto: i) fermo restando l'obbligo a versare i contributi in misura minimale, a versare anche i contributi sul reddito dichiarato dalla società di capitali imputato al socio per trasparenza in ragione delle quote sociali da questi detenute; ii) a versare i contributi sugli emolumenti eventualmente percepiti come amministratore, così analogamente a quanto avviene per le società di persone).

Sul punto, deve osservarsi che il principio di “trasparenza fiscale” previsto dall'art 5 del TUIR (in base al quale *“I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”*), mentre costituisce una regola per le società di persone, trova applicazione per le società dei capitali soltanto se viene esercitata un'opzione della società che può decidere appunto di imputare i redditi ai soci a prescindere o meno dalla percezione degli stessi (in tal senso l'art 115 TUIR: *1. Esercitando l'opzione di cui al comma 4, il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), al cui capitale sociale partecipano esclusivamente soggetti di cui allo stesso articolo 73, comma 1, lettera a), ciascuno con una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale, richiamata dall'articolo 2346 del codice civile, e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento, e' imputato a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”*).



Quindi, qualora tale opzione non sia esercitata (come nella specie), i redditi prodotti e accantonati devono considerarsi imputati alla società e non come redditi conseguiti effettivamente dal socio (ed invero, stante le vicende societarie, potrebbe avvenire che quei redditi accantonati in riserva siano successivamente distribuiti, venendo poi a spettare ad un socio diverso da quello interessato, laddove ad es. sia intervenuta una cessione di quote).

Pertanto, tali redditi vanno intesi come redditi da capitale, secondo la definizione datane dall'art - l'art 44 TUIR "1. Sono redditi di capitale: ... .. 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; e' compresa 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".

La situazione dei redditi accantonati in riserva sembra equiparabile alla situazione del reddito prodotto dalla società di capitale, laddove il socio non svolga attività lavorativa (in merito la circolare n. 84/2021 Inps, che recepiva le indicazioni fornite dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali in linea con l'orientamento recente della Corte di Cassazione - sentenze n. 21540/2019, n. 23790/2019, n. 23792/2019, n. 24096/2019 e n. 24097/2019 - secondo cui devono essere esclusi dalla base imponibile contributiva i redditi di capitale attribuiti agli iscritti alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali derivanti dalla partecipazione a società di capitali nella quale i lavoratori autonomi non svolgono attività lavorativa).

In particolare, Cass. n. 23790/2019 aveva evidenziato come per i soci di società commerciali la condizione essenziale perché sorga l'obbligo contributivo nella Gestione degli artigiani e dei commercianti è quella della "partecipazione personale al lavoro aziendale", mentre "la sola percezione di utili derivanti da una mera partecipazione (senza lavoro) in società di capitali non può far scattare il rapporto giuridico previdenziale, atteso che il reddito di capitale non rientra tra quelli costituzionalmente protetti, per il quale la collettività deve farsi carico della libertà dai bisogni (tra i quali rientra il diritto alla pensione al termine dell'attività lavorativa)", conseguendone che gli utili derivanti dalla mera partecipazione a società di capitali, senza prestazione di attività lavorativa, disciplinati dal Testo unico delle imposte sui redditi tra i redditi di capitale, non sono ascrivibili alle disposizioni di cui all'articolo 3-bis del decreto-legge n. 384/1992. Nello stesso senso, Cass n. 24907/2019, secondo cui la suindicata impostazione sarebbe coerente con tutto il sistema come delineata dall'art. 38, comma 2 Cost., che prevede che la tutela previdenziale spetti ai lavoratori, non a coloro che si limitano ad investire i propri capitali a scopo di utile.



Ne consegue che, anche nel caso di specie, vi è un reinvestimento dei redditi conseguiti dalla società attuato con l'accantonamento in riserva, onde tali redditi devono considerarsi come redditi da capitale, conseguendone il rigetto degli appelli principali riuniti e la conferma delle relative sentenze.

Deve invece accogliersi l'appello incidentale di cui al giudizio n. 112/2022, relativo all'accredito a fini pensionistici dei contributi fissi (per gli anni non accreditati) e sul cui versamento, diversamente da quanto asserito in sentenza, non vi era stata specifica e analitica allegazione da parte Inps in merito ad un effettivo omesso versamento.

In ogni caso, in merito alle ulteriori argomentazioni sul punto e di cui alla sentenza, può affermarsi che non appare corretto il richiamo fatto dal primo giudice all'art 1 della L. n. 233/1990, dal momento che nella specie si fa riferimento al tema del mero "accredito" di contribuzione e non alla sua determinazione a cui, invece, si riferisce invece la citata norma.

Stante, la complessità e specificità delle questioni trattate e l'assenza di specifica giurisprudenza di legittimità in merito, possono compensarsi integralmente le spese del doppio grado di giudizio.

A norma del comma 17 dell'art. 1 legge 29.12.2012, n.228 deve darsi atto che sussistono i presupposti processuali per l'applicazione all'appellante principale nei due giudizi riuniti dell'art. 13 del Testo Unico di cui al DPR 30 maggio 2002, n. 115

#### **P.Q.M.**

La Corte, definitivamente pronunciando, così provvede:

respinge gli appelli principali di cui ai giudizi riuniti proposti da Inps, anche quale procuratore speciale SCCI spa;

in accoglimento dell'appello incidentale nel giudizio iscritto al n. 112/ 2022 RG, e in parziale riforma della sentenza n. 3/2022 del Tribunale di Arezzo, condanna l'appellante ad accreditare all'appellato la totalità di 12 mesi di contributi utili a fini pensionistici relativamente agli anni in cui detti contributi sono stati decurtati;

compensa integralmente le spese del doppio grado di giudizio;

dichiara che sussistono i presupposti processuali di cui all'art. 13, comma 1-quater, D.P.R. 30.5.2002 n. 115, introdotto dall'art. 1, comma 17, L. 24.12.2012 n. 228, per l'obbligo di parte appellante Inps nei giudizi riuniti di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato.

Firenze, 19 settembre 2023

La Consigliera est  
*dott.ssa Nicoletta Taiti*

La Presidente  
*dott.ssa Maria Lorena Papait*



