

n. 743/2021 r.g.



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del popolo italiano
TRIBUNALE DI AREZZO

in composizione monocratica, in persona del giudice del lavoro, dott. Giorgio Rispoli, all'esito della trattazione scritta del presente giudizio come previsto dalla decretazione emergenziale, a norma dell'art. 83, comma settimo, lett. h), D.l. n. 18/ 20 conv. Lg. n. 27/20, a seguito della lettura delle note scritte autorizzate

SENTENZA

nella causa civile di I Grado iscritta al n. 743/2021 r.g.

promossa da

.....
rappresentata e difesa dall'avv.
ELEONORA LEPRI, giusta procura in cauce all'atto di citazione elettivamente domiciliato in VIA GUIDO MONACO, 16 52100 AREZZO presso il difensore avv. ELEONORA LEPRI

RICORRENTE

nei confronti di

INPS (C.F. 80078750587), rappresentato e difeso dall'avv. MARCO FALLACI, giusta mandato a margine della comparsa di risposta ed elettivamente domiciliato presso il difensore avv. MARCO FALLACI

RESISTENTE

CONCLUSIONI

Le parti hanno concluso come da rispettivi scritti difensivi.

RAGIONI DI FATTO E DI DIRITTO

(art. 132 comma II n. 4 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c., come novellati dalla l. 69/09 del 18.6.2009)

Con ricorso depositato in data 28.10.2021, agisce per
l'accertamento negativo dell'obbligo di pagamento della contribuzione a



percentuale in relazione agli anni 2014, 2015 e 2016 in presenza di redditi d'impresa conseguiti quale socio della Società _____ srl nonché per l'accertamento del diritto all'accredito di 12 contributi mensili utili a diritto a pensione per gli anni dal 2011 al 2016, assumendo di essere socio ed amministratore della Società _____ srl, esercente attività di ristorazione con somministrazione, di essere iscritto alla gestione commercianti dal 1994 a tutt'oggi, di essere iscritto alla gestione separata per i compensi percepiti quale amministratore della società.

Ritiene _____ che, pur essendo iscritto alla gestione commercianti per l'attività personale di ristorazione svolta nel locale gestito dalla Società _____ srl, debba all'Istituto solo la contribuzione fissa alla gestione commercianti e non quella a percentuale commisurata al reddito d'impresa.

Sostiene inoltre che, non solo in relazione agli anni dal 2014 al 2016 ma anche per i precedenti dal 2011 al 2013, la contribuzione a percentuale non sia dovuta ed abbia diritto all'accredito della contribuzione nel proprio estratto contributivo per 12 mesi annui sulla base del solo versamento dei contributi fissi in 4 rate trimestrali.

Si costituisce ritualmente l'Istituto resistente chiedendo la reiezione della pretesa *ex adverso* formulata, in quanto asseritamente infondata in fatto e in diritto.

Assume, in particolare, INPS che il ricorrente risulta pacificamente iscritto alla gestione commercianti fin dal 1994 e i redditi d'impresa prodotti dalla società che da titolo all'iscrizione devono essere considerati per il calcolo della contribuzione a percentuale annua, ai sensi dell'art. 3 bis del D.L. 19.9.1992 n. 384 convertito in legge n. 438/1992, anche se gli utili non fossero in concreto distribuiti ai soci in relazione ad alcuni anni.

Ne deriva che le somme richieste per contribuzione a percentuale per gli anni dal 2014 al 2016 e i relativi accessori risulterebbero integralmente dovute.

Assume inoltre INPS che non sia sufficiente il pagamento delle quattro rate di contribuzione fissa trimestrale per ottenere l'accredito della relativa contribuzione per l'intero anno di riferimento, prescindendo totalmente dal



versamento della contribuzione a percentuale sul reddito complessivo, che la legge espressamente prevede e che risulta parimenti oggetto dell'obbligo contributivo.

Ciò in quanto il commerciante deve pagare un contributo previdenziale pari al 12% del reddito annuo per ciascun anno di iscrizione per ottenerne la copertura a fini previdenziali.

Solo così avrebbe diritto all'accredito della contribuzione per 12 mesi di iscrizione.

Istruita in via esclusivamente documentale, la causa viene trattata in modalità cartolare, come previsto dalla decretazione emergenziale, a norma dell'art. 83, comma settimo, lett. h), D.l. n. 18/ 20 conv. Lg. n. 27/20 e successive modifiche – e contestualmente decisa – a seguito di camera di consiglio non partecipativa, successiva al deposito di note scritte, in data odierna.

Il ricorso è parzialmente fondato e deve essere accolto nei limiti che seguono.

Il trattamento fiscale dei redditi delle Società di persone e quelli delle Società di capitali trovano una diversa disciplina nel TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) .

Riguardo alle prime, l'art. 5 del TUIR sancisce che *“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”*.

Questo meccanismo di imputazione diretta dei redditi in capo ai soci è chiamato trasparenza fiscale.

La Corte di cassazione ha più volte precisato che *“Questa diretta imputazione del reddito è la conseguenza logica immediata del principio accolto dal legislatore tributario di “immedesimazione” esistente tra società a base personale e singoli soci che la compongono, per cui non è configurabile una soggettività distinta, separata o disgiunta della società rispetto ai soci. Tale principio costituisce espressione della giuridica irrilevanza della soggettività delle società di persone in campo tributario, considerando il Fisco le società di*



persone come uno schermo dietro il quale operano i soci con i particolari poteri di direzione, di controllo e di gestione anche se non sono amministratori” (Cassazione civile, sez. I, 02.03.1992, n. 2514).

Nessuna norma del nostro ordinamento prevede un trattamento analogo per i soci delle Società di capitali.

Per queste ultime l’unico riferimento alla trasparenza fiscale è contenuto negli artt. 115 e 116 del TUIR, introdotti con il D.Lgs. 12.12.2003 n. 344, i quali prevedono sì un regime di trasparenza fiscale per le Società di capitali residenti in Italia, ma soltanto in presenza di determinati e stringenti requisiti e, soprattutto, in via soltanto opzionale.

Di conseguenza, se tale opzione non viene esercitata, i redditi delle Società di capitali e quelli dei propri soci rimangono distinti tra loro e saranno soggetti ad imposizione secondo le rispettive regole dettate dal TUIR.

Orbene – traslando gli esposti principi alla fattispecie in esame – occorre rilevare che la Società S.r.l. non ha mai esercitato l’opzione per la trasparenza fiscale e, quindi, i suoi redditi non possono essere *“imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”*, come previsto dall’art. 5 del TUIR per le Società di persone.

La previgente disciplina in materia di trattamenti pensionistici dei lavoratori autonomi, contenuta nella Legge 2.08.1990, n. 233, prevedeva, all’art. 1, primo comma, che l’ammontare del contributo annuo dovuto per i soggetti iscritti alla Gestione dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, titolari, coadiuvanti e coadiutori fosse commisurato al solo reddito d’impresa che aveva dato titolo all’iscrizione, dichiarato ai fini IRPEF per l’anno precedente.

L’art. 3-bis del D.L. 19.09.1992, n. 384, convertito con modificazioni con L. 14.11.1992, n. 438, ha modificato ed ampliato la base imponibile sulla quale calcolare i contributi dovuti prevedendo che, a partire dall’anno 1993, *“l’ammontare del contributo annuo dovuto per i soggetti di cui all’art. 1, L. 2 agosto 1990, n. 233”*, cioè i soggetti iscritti alla Gestioni degli Artigiani e dei



Commercianti, “è rapportato alla totalità dei redditi d’impresa denunciati ai fini IRPEF per l’anno al quale i contributi stessi si riferiscono”.

A differenza di quanto avveniva fino all’anno 1992, adesso la base imponibile contributiva è rappresentata non solo dal reddito d’impresa che ha dato titolo all’iscrizione, ma anche dagli altri eventuali redditi d’impresa che siano stati denunciati ai fini IRPEF relativi all’anno al quale i contributi si riferiscono.

Sulla scorta delle modifiche legislative intervenute in merito, l’INPS, nel 2003, con circolare n. 102 ha fornito un’interpretazione estensiva di tali disposizioni, tentando di affermare che nella base imponibile, ai fini contributivi, potessero essere ricompresi anche i redditi derivanti dalla quota di partecipazione di un socio agli utili di una S.r.l., anche se imputati a riserva e, quindi, non distribuiti.

Occorre però precisare che le circolari elaborate dall’Ente previdenziale non costituiscono fonte del diritto.

Quella fornita in tali documenti è soltanto un’interpretazione del tutto interna e soprattutto di parte del contesto normativo, che non può avere alcun valore vincolante se non per i soli funzionari dell’Ente stesso.

La norma che regola la materia per cui è causa è rappresentata dall’art. 3-bis D.L. n. 384/1992, convertito in L. n. 438/1992, in forza del quale, per individuare quella totalità di redditi d’impresa rilevante ai fini contributivi, è necessario fare riferimento alla disciplina fiscale e, quindi, a quanto previsto dal Testo unico delle imposte sui redditi.

Il primo errore commesso dall’INPS nell’interpretazione di tali norme, è stato quello di assimilare il trattamento dei redditi delle società di persone a quelli delle società di capitali, senza considerare che, a differenza di quanto accade solo per i soci di quest’ultime, per i soci delle prime opera, per legge, il principio di trasparenza fiscale.

Come già affermato, mentre l’art. 5 del TUIR sancisce che “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”, non esiste una norma analoga per i redditi delle società di capitali, che rimangono, pertanto, imputati alla Società stessa.

Sul diverso trattamento da riservare ai soci delle Società di persone e quello da riservare ai soci delle Società di capitali in materia di contribuzione INPS e sulla sua giustificazione si è pronunciata, nel 2001, la Corte Costituzionale, con una sentenza relativa ad una questione di legittimità riguardante l’art. 3-bis del D.L. n. 384/1992, convertito in L. n. 438/1992.

Nel caso specifico una delle contestazioni riguardava il fatto che il contributo dovuto dagli iscritti alla Gestione Artigiani e Commercianti che fossero anche soci di Società di persone, venisse rapportato anche ai redditi di quest’ultime, prevedendo in questo modo una ingiustificata discriminazione tra socio di Società di persone e socio di Società di capitali.

La Consulta ha riconosciuto la legittimità della norma sopra richiamata rimarcando che la differenza tra il sistema fiscale proprio delle S.a.s. e quello proprio delle S.r.l. consiste proprio nella rilevanza che l’elemento personale assume nelle due fattispecie e nel concetto di immedesimazione tra società e socio che si crea soltanto nella prima.

Con riferimento al caso di specie, l’Istituto previdenziale ha commesso due errori.

In primo luogo, non ha tenuto conto del fatto che, come risulta dai bilanci d’esercizio della Società allegati ad entrambi i ricorsi amministrativi, per tutte le annualità coinvolte gli utili societari non sono mai stati distribuiti ai soci, ma accantonati a riserva.

Applicando le norme sopra richiamate in combinazione tra loro risulta più che evidente che tali redditi non sono mai entrati nella disponibilità del singolo socio.

Ciò non consente di qualificarli come “*redditi d’impresa denunciati ai fini IRPEF*” dal socio, come richiesto dall’art. 3-bis D.L. n. 384/1992, convertito in L. n. 438/1992, in quanto, di fatto, si tratta di redditi rimasti nella disponibilità della Società e, di conseguenza, assoggettati alla diversa imposta IRES.



In secondo luogo, anche se gli utili in questione fossero stati distribuiti, sulla base di quanto affermato dal sopra richiamato art. 44 lett. e) del TUIR, essi avrebbero generato reddito di capitale e non di impresa, rimanendo quindi esclusi dalla base imponibile ai fini contributivi, come delineato dallo stesso art. 3-bis.

A sostegno di questa impostazione è recentemente intervenuto, con riferimento ad una questione simile a quella in esame, il Tribunale di Bologna, Sezione Lavoro, il quale ha annullato l'avviso di debito opposto dall'INPS ad un socio lavoratore di una s.r.l. avente ad oggetto la richiesta di pagamento di contributi previdenziali calcolati anche sugli utili non distribuiti della Società.

Tale decisione ha affermato che quando il reddito viene imputato fittiziamente al reddito di una persona fisica, ma in realtà rimane nella sfera giuridica di un soggetto giuridico diverso e distinto, come avviene nell'interpretazione propria dell'INPS, esso non corrisponde ad un reddito reale. *“Ne consegue che applicando correttamente i principi di cui all'art.1 della Legge N°233/1990, tale reddito, almeno fino al momento della sua effettiva distribuzione, non può generare obblighi contributivi, in quanto è reddito di impresa, la cui disponibilità rimane in capo alla Srl fino al momento della distribuzione ai soci, con la conseguenza che tale reddito potrebbe anche, astrattamente, essere distribuito ad un socio diverso dal ricorrente, come nel caso di cessione in futuro, delle quote sociali senza assegnazioni precedenti”* (Tribunale di Bologna, sez. lav., 02.04.2019, n. 210).

A tale orientamento l'odierno giudicante ritiene di dare continuità.

Ne deriva che la pretesa dell'INPS risulta completamente infondata e contraria ad una lettura coordinata della disciplina sulla contribuzione e della normativa fiscale, come richiesto invece dall'art. 3-bis del D.L. 19.09.1992, n. 384.

L'interpretazione sostenuta dall'INPS rappresenta, quindi, una forzatura che non concilia con il dettato né della normativa di settore, né di quella in materia fiscale.

Di conseguenza il ricorso deve essere sul punto accolto, con contestuale accertamento e declaratoria che l'interpretazione delle norme che sottende alla



richieste di integrazione contributiva avanzate dall'Ufficio Artigiani Commercianti dell'INPS è infondata e che nulla è dovuto in suo favore dal con annullamento delle comunicazioni di debito n. notificata il 19.9.2019 e n. notificata il 9.3.2021.

Deve invece essere respinta la domanda avanzata dal ricorrente volta al riconoscimento della totalità di 12 mesi di contributi utili per la pensione per tutte le annualità in cui sono stati decurtati.

Ciò in quanto l'**art.1 della legge n. 233/1990** espressamente prevede, quanto all'obbligo contributivo il commerciante deve pagare un contributo previdenziale pari al 12% del reddito annuo per ciascun anno di iscrizione per ottenerne la copertura a fini previdenziali.

Solo così ha diritto all'accredito della contribuzione per 12 mesi di iscrizione.

Il minimale di cui all'articolo 1 comma 3 deve essere comunque versato, a prescindere dal reddito prodotto, in quattro rate trimestrali.

La differenza rispetto al 12% del reddito deve essere versata, ai sensi dell'art. 2, in 2 rate di pari importo nell'anno successivo.

Se il versamento complessivo è inferiore al 12% del reddito si determina una parziale scopertaertura contributiva.

Né il versamento della contribuzione fissa (sostanzialmente in acconto) può ritenersi utile alla copertura contributiva totale del periodo in presenza di un obbligo contributivo complessivo superiore.

Ne consegue che se il reddito prodotto risulta assai superiore al reddito di riferimento per il minimale e i versamenti sono pari solo ad alcune o a tutte le rate del minimale si opera una riduzione dell'accredito contributivo secondo l'operazione che segue.

Si determina la contribuzione dovuta pari al 12% del reddito imponibile dell'anno di riferimento.

Si divide la contribuzione dovuta per 12 determinando l'obbligo contributivo effettivo mensile.



Peraltro, nella fattispecie, il ricorrente non dimostra né allega neppure di aver assolto l'onere contributivo relativo al pagamento né di tutta la contribuzione fissa né tanto meno di quella a percentuale relativa agli anni dal 2011 al 2013.

Ed infatti, sarebbe stato onere del produrre i versamenti effettuati con le relative causali, nonché le dichiarazioni reddituali relative agli anni di riferimento.

In mancanza dell'assolvimento di siffatto onere, il ricorso non può che essere sul punto respinto.

La novità della questione giuridica trattata, oltre all'accoglimento soltanto parziale del presente ricorso, giustifica l'integrale compensazione delle spese di lite fra le parti.

P.Q.M.

L'intestato Tribunale, definitivamente decidendo in ordine alla controversia in epigrafe:

1. **ACCERTA** e **DICHIARA** che l'interpretazione delle norme che sottende alla richieste di integrazione contributiva avanzate dall'Ufficio Artigiani Commercianti dell'INPS è infondata e che nulla è dovuto in suo favore dal

2. **ANNULLA** le comunicazioni di debito n.
notificata il 19.9.2019 e n. notificata il 9.3.2021;

3. **RESPINGE** nel resto il ricorso;

4. **COMPENSA** integralmente le spese di lite fra le parti.

Sentenza resa all'esito della trattazione scritta del presente giudizio come previsto dalla decretazione emergenziale, a norma dell'art. 83, comma settimo, lett. h), D.l. n. 18/ 20 conv. Lg. n. 27/20, a seguito della lettura delle note scritte autorizzate.

Arezzo, 11/01/2022

Il giudice
Giorgio Rispoli



