

Contributi - Lavoro autonomo - Gestione artigiani - Socio accomandatario - Base imponibile computo contributi cd. a percentuale - Redditi da partecipazioni societarie ulteriori - Rilevanza.

Corte di Appello di Brescia - 05.11.2011 n. 437 - Pres. Pianta - Rel. Nuovo - INPS (Avv.ti Colleroni, Mogavero) - P.C.A. (Avv. Veneziano)

La base imponibile della contribuzione cd. a percentuale alla gestione artigiani dovuta dal socio di società in accomandita semplice è costituita, oltre che dalla quota attribuita al socio dei redditi della società stessa, altresì dai redditi afferenti a partecipazioni societarie ulteriori ricompresi nella dichiarazione dei redditi del soggetto, pur non derivanti da lavoro di tipo artigianale.

FATTO - A. P. C. proponeva, con atto depositato il 26.3.2007, avanti al giudice del lavoro del tribunale di Bergamo, opposizione avverso la cartella esattoriale n. 019200600994221, con la quale Equitalia Esatri, per conto dell'INPS, ingiungeva il pagamento dei contributi dovuti in dipendenza dei redditi derivanti dalle sue attività e dalle sue partecipazioni. Sosteneva che non sussisteva alcun obbligo di versare i contributi in relazione al reddito proveniente dalla sua partecipazione alla società F., dei fratelli P. C., che svolgeva attività di godimento di partecipazioni in altre società.

Si costituiva l'INPS sostenendo che il sig. P. C., oltre ad essere assoggettato alla contribuzione in quanto socio della P. L. S.a.s.. società per mezzo della quale esercita attività artigianale, doveva versare i contributi anche per i redditi, regolarmente accertati dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento non impugnato, che gli rivenivano dalla partecipazione alla F., essendo sottoposto a prelievo contributivo ogni attività produttiva di reddito ricompresa nella dichiarazione fiscale.

Il primo giudice, ritenuto che le società finanziarie, quali la F., non producono reddito che possa farsi rientrare nella tipologia dei redditi che attraverso il richiamo all'art. 55 TUIR, portano all'imposizione di oneri contributivi,

accoglieva l'opposizione, annullando la cartella esattoriale.

Appellava l'INPS sostenendo l'erroneità in diritto della tesi fatta propria dal datore di lavoro in quanto quello che rileva non è l'art. 55 TUIR, ma l'art. 1 del D. Lgs n. 462/97 che ha disposto per la liquidazione dei contributi si applicano le disposizioni in materia di imposte dirette e quindi, *ratione temporis*, quelle attualmente dettate dall'art. 16 del D. Lgs 241/97.

Non si costituiva l'appellato nonostante la ritualità della notifica.

All'odierna udienza la Corte - su istanza dell'INPS, decideva con sentenza del cui dispositivo veniva data immediata lettura.

DIRITTO - Il fatto che l'oggetto sociale della F. non comprenda attività di produzione e trasformazione di beni né prestazioni di servizi né alcuna altra attività industriale, artigianale o commerciale, avendo come oggetto sociale il mero godimento del capitale investito dai soci nella gestione delle partecipazioni societarie, non significa che i proventi di tale società, che appunto si occupa del loro reimpiego, non costituiscano reddito ai fini IRPEF e possano andare esenti dalla sottoposizione a contribuzione.

Il punto di partenza, non può che essere la decisione della Corte Costituzionale (354/01 (1)) con la quale è stata respinta la questione di legittimità costituzionale del comma 1 dell'art. 3 - bis del decreto-legge 19 settembre 1992, n.384 (Misure urgenti in materia di previdenza, di sanità e di pubblico impiego, nonché disposizioni fiscali), convertito, con modificazioni, nella legge 14 novembre 1992 n. 438. la quale dispone che, per i soggetti di cui all'art. 1 della legge 2 agosto 1990 n. 233 - e cioè quelli iscritti alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, titolari coadiuvanti e coadiutori - l'ammontare del contributo annuo dovuto a fini pensionistici "è rapportato alla totalità dei redditi di impresa denunciati ai fini IRPEF per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono".

Redditi di impresa fra i quali vanno annoverati come rilevato dal Tribunale di Ancona remittente, secondo l'art. 6 del d.P.R. 22 dicembre 1986.n. 917, "i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale sia l'oggetto sociale."

Si sosteneva il contrasto della norma con l'art. 3 della Costituzione per

l'ingiustificata discriminazione tra socio accomandante di società in accomandita semplice e socio di società di capitali, in quanto soltanto il reddito societario del primo è sottoposto a contributi INPS e ciò benchè vi sia sostanziale identità di natura tra le due tipologie di reddito ... nel senso che entrambe si determinano senza il concorso di alcuna attività lavorativa; “con l’art. 38 secondo comma della Costituzione, che nel prevedere il diritto al trattamento pensionistico per i lavoratori,” esclude che al sistema contributivo previdenziale possa concorrere un reddito non da lavoro“; con l’art. 53 della Costituzione, “che sancisce il principio della capacità contributiva complessiva ai soli fini fiscali e non anche contributivo-previdenziali” - sicchè se ai fini fiscali “è corretto ritenere qualunque reddito oggetto di tassazione”, ai fini previdenziali "soltanto i redditi da lavoro possono costituire oggetto di prelievo contributivo” ed, infine, con il principio generale di “ragionevolezza”, giacché, “al solo malcelato scopo di ampliare la base contributiva, assoggetta a contribuzione quello che nella sostanza, al di là della qualificazione formale operata dall'art. 6, terzo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986 a soli fini fiscali, è un mero reddito da capitale”.

La questione, come si vede sottoposta al Giudice delle Leggi sotto tutti i profili, è stata dichiarata non fondata dalla Corte Costituzionale con una motivazione che è decisiva, ai fini che qui rilevano.

Afferma la Corte che “Nell'ipotizzare, anzitutto la discriminazione tra socio di società in accomandita semplice e socio di società di capitali, in vista dell'apporto al sistema contributivo della gestione previdenziale degli esercenti attività commerciali previsto dalla disposizione denunciata per i redditi di impresa di cui sia titolare l'iscritto, il rimettente muove dal presupposto della “sostanziale identità di natura tra le due tipologie di redditi” e, quindi, di una identità di posizioni fra i relativi percettori, giacché in entrambi i casi non vi sarebbe “il concorso di alcuna attività lavorativa”, bensì la mera sottoscrizione di quote del capitale sociale.

Giova rammentare che, secondo il d.P.R. n. 917 del 1986, cui la norma denunciata fa rinvio, mentre i redditi da capitale costituiscono gli utili che il socio consegue per effetto della partecipazione in società dotate di personalità giuridica (art. 41), soggette, a loro volta, all'imposta sul reddito

dalle stesse conseguito, i redditi c.d. di impresa di cui fruisce il socio delle società in accomandita semplice (così come, del resto, il socio delle società in nome collettivo) sono i redditi delle stesse società, inclusi nella predetta categoria, come già visto, dall'art. 6 del medesimo d.P.R. n. 917 del 1986, e, al tempo stesso, da imputare “a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione”, proporzionalmente alla “quota di partecipazione agli utili”, in forza del precedente art. 5 (redditi prodotti in forma associata). Ciò fa sì, appunto, che il reddito prodotto dalle società in accomandita semplice sia reddito proprio del socio, realizzandosi, in virtù del predetto art. 5, come questa Corte ha già avuto occasione di rilevare, sia pure agli specifici fini tributari, “l'immedesimazione” fra società partecipata e socio (ordinanza n. 53 del 2001).

Così richiamato, sia pure in estrema sintesi, il quadro normativo in cui si collocano le situazioni poste a raffronto, non può reputarsi discriminatoria una disposizione quale quella denunciata, atteso il preminente rilievo che, nell'ambito delle società in accomandita semplice (e in quelle in nome collettivo), assume, a differenza delle società di capitali, 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 una attività produttiva riferibile nei risultati a tutti coloro che hanno posto in essere il vincolo sociale, ivi compreso il socio accomandante.

Le ragioni di cui sopra portano ad escludere, al tempo stesso, la fondatezza della censura formulata sotto il profilo della “manifesta irragionevolezza” della disposizione medesima, che avrebbe assoggettato “a contribuzione quello che nella sostanza ... è un mero reddito da capitale”; censura che, a ben vedere, non rappresenta altro che una riproposizione, in termini diversi, di quella testé esaminata.

Ad ulteriore e decisivo supporto della non irragionevolezza della scelta operata dal legislatore, nell'esercizio della discrezionalità di cui gode in materia, va soggiunto che all'onere contributivo si correla un vantaggio in termini di prestazione previdenziale, essendo, in virtù dell'art. 5 della legge n. 233 del 1990 anche la misura dei trattamenti rapportata al reddito annuo di impresa. Sicché, all'ampliamento della base contributiva corrisponde, appunto, l'ampliamento della base pensionabile, con evidente riflesso positivo

sulla misura della prestazione e, dunque, in armonia con la garanzia previdenziale assicurata dall'art. 38, secondo comma, della Costituzione.

Del pari infondata è la censura di violazione dell'art. 38, secondo comma della Costituzione, prospettata dal rimettente sul presupposto che detta norma, prevedendo il diritto al trattamento pensionistico per i lavoratori, escluderebbe che al sistema contributivo possa concorrere un reddito non di lavoro.

Senonchè l'intima ed indefettibile correlazione, postulata dal rimettente, tra contribuzione e reddito di lavoro non trova riscontro nel modello di previdenza sociale che è dato desumere dell'invocato precetto costituzionale. Precetto, rivolto, oltretutto, più che a definire le fonti di finanziamento del sistema, a segnare il livello di tutela che deve essere garantito attraverso le prestazioni previdenziali.

Un modello, dunque, che, come si evince dall'evoluzione legislativa avutasi in materia, non ha impedito, in virtù dei principi solidaristici cui si ispira, da un lato, l'estensione della protezione a categorie contigue a quelle caratterizzate dagli schemi più consolidati in cui si risolve lo svolgimento di attività lavorativa; e dall'altro, accanto alla previsione di un apporto finanziario al sistema da parte della stessa collettività generale, anche la commisurazione della contribuzione a basi di riferimento non costituite, solo ed esclusivamente, dal reddito che trova causa nel rapporto di lavoro. In proposito, è sufficiente rifarsi alle più recenti riforme in materia che evidenziano, infatti, il passaggio ad una più ampia accezione di base contributiva imponibile, tale da ricomprendere non solo il corrispettivo dell'attività di lavoro, ma anche altre attribuzioni economiche che nell'attività stessa rinvengono soltanto mera occasione.

Ed è in forza di siffatta evoluzione che si è venuta a realizzare, nel tempo, anche la convergenza, pur nella rispettiva autonomia di regimi, tra disciplina fiscale e disciplina previdenziale, quanto alla definizione proprio della base imponibile, a testimonianza di una esigenza di tendenziale armonizzazione in materia. Convergenza ascrivibile, in primo luogo, proprio alla disposizione censurata, la quale, nel rapportare la contribuzione previdenziale alla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF, e non più soltanto al reddito annuo derivante dall'attività d'impresa che dà titolo all'iscrizione (art. 1 della

legge n. 233 del 1990), assume una base imponibile corrispondente a quella dell'ambito tributario; e, successivamente, al decreto legislativo 2 settembre 1997. n. 314, recante “Armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente e dei relativi adempimenti da parte dei datori di lavoro”, che ha accolto una nozione di reddito da lavoro utilizzabile, in linea di massima, sia a fini contributivi che a fini tributari.

Infine, è da ritenere inconferente il riferimento all'art. 53 della Costituzione. E ciò a causa della non assimilabilità all'imposizione tributaria vera e propria della contribuzione previdenziale (da ultimo, cfr. sentenza n. 178 del 2000 (2)); contribuzione, nel cui ambito, una volta disatteso il presupposto della imprescindibile correlazione tra prelievo contributivo e reddito di lavoro dal quale muove il giudice a quo, va fatto rientrare l'obbligo imposto dalla norma denunciata”, (così in motivazione Corte Costituzionale 354/01).

La chiarissima ed esaustiva motivazione della Corte non abbisogna di chiosa alcuna, essendo evidente che la norma sottoposta al vaglio abbia resistito e sia stata dichiarata compatibile con il sistema delineato dalla Costituzione proprio nell'interpretazione che ne ha dato l'INPS che, nel caso di specie, preso atto, attraverso i reciproci scambi telematici, dell'accertamenti di un maggior reddito da parte dell'Agenzia delle Entrate, correttamente ha applicato anche a questo, e non solo al reddito da lavoro artigiano relativo alla partecipazione alla società P. L. s.a.s. i contributi previdenziali calcolati sul reddito eccedente il minimale di competenza della Gestione Artigiani alla quale l'appellato risultava iscritto nell'anno in questione (2003).

Ne consegua che, in riforma dell'impugnata sentenza, deve essere respinta l'opposizione alla cartella esattoriale per cui è causa.

Le spese di ambo i gradi devono essere compensate attesa la novità della questione.

(Omissis)

(1) V. in q. Riv., 2002, p. 396

(2) Idem, 2000, p.738