



## **Freno all'indebito ampliamento della base imponibile ai fini previdenziali**

*Renzo La Costa*

Di estrema rilevanza la sentenza della Corte di Cassazione nr. 23792 pubblicata il 24.9.2018 in materia di contribuzione spettante all'Inps da parte del soggetto già iscritto nella gestione commercianti per via della propria attività autonoma: gli utili derivanti dalla mera partecipazione a società di capitali nelle quali il socio non svolge alcuna attività lavorativa - essendo annoverati tra i redditi di capitale ( e non d'impresa) - non possono concorrere a costituire la base imponibile ai fini contributivi INPS.

Con la suddetta conclusione, la suprema Corte ricusa la diversa tesi dell'Inps secondo il quale la contribuzione dovuta dal commerciante non può essere limitata a quella dovuta per la sola attività autonoma, ma si estende anche agli utili spettanti al medesimo soggetto conseguiti per la sola partecipazione al capitale di un'altra società (senza prestare attività lavorativa), così producendo un effetto positivo sulla posizione del soggetto interessato anche ai fini pensionistici.

La questione scrutinata dalla Corte, nasce dalla notifica da parte Inps di un avviso bonario con il quale era stato richiesto ad una commerciante, iscritta alla gestione commercianti INPS e alla gestione separata in qualità di amministratore della propria srl, il pagamento di una ingente somma a titolo di contributi previdenziali c.d. a percentuale commisurati alla quota di partecipazione agli utili di un'altra Srl di cui la stessa era socia, senza tuttavia aver svolto in essa alcuna attività lavorativa né avere ricoperto una carica.

Tribunale e Corte d'appello avevano già respinto il gravame dell'Inps che tuttavia ha insistito nel terzo grado di giudizio.

La questione quindi sottoposta al vaglio della Corte attiene al fatto se il lavoratore autonomo, iscritto alla gestione previdenziale in quanto svolgente un'attività lavorativa per la quale sussistono i requisiti per il sorgere della tutela previdenziale obbligatoria, debba parametrare o meno il proprio obbligo

contributivo a tutti i redditi percepiti nell'anno di riferimento, tenendo conto anche di quelli da partecipazione a società di capitali nella quale egli non svolge attività lavorativa.

Allo scopo - ha introdotto la Corte - occorre premettere che l'art. 3 *bis* del d.l. 19 settembre 1992, n. 384, convertito con modificazioni dalla L. 14 novembre 1992 n. 438, ha previsto che «A decorrere dall'anno 1993, l'ammontare del contributo annuo dovuto per i soggetti di cui all'art. 1, L. 2 agosto 1990, n. 233, è rapportato alla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono».

La disciplina previgente era contenuta nell'art. 1 della L. 02/08/1990, n. 233, che prevedeva al primo comma che «A decorrere dal 10 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, è pari al 12 per cento del reddito annuo derivante dalla attività di impresa che dà titolo all'iscrizione alla gestione, dichiarato ai fini Irpef, relativo all'anno precedente».

Con la nuova disposizione rileva "la totalità" dei redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF, non parlandosi più della sola attività che dà titolo all'iscrizione alla gestione ex art. 1 della L. n. 233 del 1990. Il legislatore ha dunque scelto di distinguere tra elementi sui quali si radica, quale fatto giuridico strutturale, il sorgere della tutela previdenziale in capo al lavoratore autonomo ed elementi ulteriori rispetto ad essi, in relazione ai quali si individua comunque la misura della contribuzione previdenziale dovuta.

La differente formulazione della norma realizza chiaramente un ampliamento della base imponibile contributiva, secondo un mutamento normativo che il legislatore ha inteso perseguire, in connessione con il processo di armonizzazione della base imponibile contributiva a quella valevole in ambito tributario.

Al fine di individuare quale sia il reddito di impresa rilevante ai fini contributivi, occorre quindi per coerenza di sistema fare riferimento alle norme fiscali, e dunque in primo luogo al testo unico delle imposte sui redditi, D.P.R. 22/12/1986, n. 917.

Il suddetto D.P.R. contiene distinte disposizioni onde qualificare i redditi d'impresa rispetto ai redditi di capitale: i primi, a mente dell'art. 55 (nel testo *post* riforma del 2004) sono quelli che derivano dall'esercizio di attività imprenditoriale, mentre l'art. 44 lettera e) (nel testo *post* riforma del 2004) ricomprende tra i redditi di capitale gli utili da partecipazione alle società soggette ad IRPEG (ora IRES).

Poiché la normativa previdenziale individua, come base imponibile sulla quale calcolare i contributi, la totalità dei redditi d'impresa così come definita dalla disciplina fiscale e considerato che secondo il testo unico delle imposte sui redditi gli utili derivanti dalla mera partecipazione a società di capitali, senza prestazione di attività lavorativa, sono inclusi tra i redditi di capitale, ne consegue che questi ultimi non concorrono a costituire la base imponibile ai fini contributivi INPS.

La soluzione che qui viene adottata è del tutto coerente con l'impostazione del sistema come delineata dall'art. 38 II comma della Costituzione, che prevede che la tutela previdenziale spetti ai lavoratori, non a coloro che si limitino ad

investire i propri capitali a scopo di utile. Diversamente, per i soci di società di persone opera il principio della trasparenza fiscale, in forza del quale i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi (art. 6 comma 3 del testo *post* riforma del 2004 del D.P.R. n. 917 del 2016).

Ed è proprio il diverso regime dettato per le società di persone da cui deriva il principio, affermato dalla stessa Corte già nella sentenza n. 29779 del 2017, secondo il quale ai fini della determinazione dei contributi dovuti dagli artigiani ed esercenti attività commerciali, vanno computati anche i redditi percepiti in qualità di socio accomandante, seppure diversi dal reddito che trova causa nel rapporto di lavoro oggetto della posizione previdenziale.

Va qui annotata che la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 354 del 7 novembre 2001, ha ben distinto tra la posizione dei soci (non lavoratori) delle società di capitali e quelli delle società di persone, ove ha ritenuto non fondata, in riferimento all'art. 3 cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3 *bis* d.l. 19 settembre 1992 n. 384, conv., con modif., in I. 14 novembre 1992 n. 438, il quale, sottoponendo a contribuzione INPS i redditi denunciati ai fini IRPEF dal socio accomandante di società in accomandita semplice, introdurrebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra socio accomandante di società in accomandita semplice e socio di società di capitali. Ha infatti rilevato che nell'ambito delle società in accomandita semplice (e in quelle in nome collettivo) assume preminente rilievo, 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 un'attività produttiva riferibile nei risultati a tutti coloro che hanno posto in essere il vincolo sociale, ivi compreso il socio accomandante; né la scelta del legislatore può ritenersi affetta da irragionevolezza, in quanto all'onere contributivo si correla un vantaggio in termini di prestazioni previdenziali ai sensi dell'art. 5 I. 2 agosto 1990 n. 233, in base al quale la misura dei trattamenti è rapportata al reddito annuo di impresa.

E' vero che la Consulta nel richiamato arresto ha rilevato che dall'art. 38, comma 2, Cost., non si desume un'intima e indefettibile correlazione tra contribuzione e reddito di lavoro e che anzi, le più recenti riforme in materia evidenziano sia 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 nella attività stessa rinvergono soltanto mera occasione, sia la convergenza, pur nella rispettiva autonomia di regimi, tra disciplina fiscale e disciplina previdenziale quanto alla definizione della base imponibile.

Tale tendenza all'ampliamento della base contributiva deve però necessariamente essere contenuta entro i limiti delineati dal legislatore, non potendo giungersi ad estendere in via analogica la portata delle relative previsioni, tra l'altro, come avverrebbe accogliendo la tesi dell'INPS, disattendendo proprio il voluto parallelismo tra disciplina fiscale e disciplina previdenziale.

Ne è seguito coerente il rigetto del ricorso Inps.