

# Socio amministratore e contribuzione: l'intervento delle Sezioni unite

Silvano Imbriaci *Avvocato in Firenze*



*Due rilevanti pronunce delle Sezioni unite della Cassazione sul tema della iscrivibilità dei soci amministratori di Srl alla gestione commercianti dell'Inps, rese dopo l'intervento legislativo del 2010 del quale è confermata la natura di norma di interpretazione autentica*

**Cass., Sez. unite,  
8 agosto 2011, n. 17074 e n. 17076**

Rel. Amoroso

**Contributi previdenziali - Socio amministratore di srl - Iscrizione alla gestione separata ex legge n. 335/1995 - Obbligo contributivo alla gestione commercianti ex legge n. 662/1996 - Art. 1, comma 208, legge n. 662/1996 (criterio della prevalenza) - Non applicabilità - Art. 12, comma 11, DI n. 78/2010 (conv. in legge n. 122/2010) - Norma di interpretazione autentica**

*Il DI 31 maggio 2010, n. 78 art. 12, comma 11, convertito in legge, con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, art. 1, comma 1 - che prevede che la legge 23 dicembre 1996, n. 662, art. 1 comma 208 si interpreta nel senso che le attività autonome, per le quali opera il principio di assoggettamento all'assicurazione prevista per l'attività prevalente, sono quelle esercitate in forma d'impresa dai commercianti, dagli artigiani e dai coltivatori diretti, i quali vengono iscritti nelle corrispondenti gestioni dell'Inps, mentre restano esclusi dall'applicazione della legge n. 662/1996, art. 1, comma 208, i rapporti di lavoro per i quali è obbligatoriamente prevista l'iscrizione alla gestione previdenziale di cui alla legge 8 agosto 1995, n. 335, art. 2, comma 26 - costituisce disposizione dichiaratamente ed effettivamente di interpretazione autentica, diretta a chiarire la portata della disposizione interpretata, e pertanto, in quanto tale, non è lesiva del principio del giusto*

*processo di cui all'art. 6 Cedu, trattandosi di legittimo esercizio della funzione legislativa garantita dall'art. 70 Cost.*

*In caso di esercizio di attività in forma d'impresa ad opera di commercianti, o artigiani, o coltivatori diretti, contemporaneamente all'esercizio di attività autonoma per la quale è obbligatoriamente prevista l'iscrizione alla gestione previdenziale separata di cui all'art. 2, comma 26 della legge 8 agosto 1995, n. 335, non opera l'unificazione della contribuzione sulla base del parametro dell'attività prevalente, quale prevista dalla legge 23 dicembre 1996, n. 662, art. 1, comma 208.*

Con due sentenze depositate nello stesso giorno (8 agosto 2011), identiche nel principio di diritto espresso, le Sezioni Unite della Cassazione si pronunciano a poco più di un anno dal loro precedente intervento apparentemente definitivo (Cass. Sez. unite 12 febbraio 2010, n. 3240)<sup>(1)</sup>, sulla questione, di grossa rilevanza pratica (e fonte di un nutrito contenzioso), della corretta individuazione degli obblighi contributivi del socio amministratore di Srl, già iscritto alla gestione cd. separata dell'Inps (art. 2 comma 26 legge n. 335/1995), con riferimento alla sua eventuale iscrizione *anche* alla gestione esercenti attività commerciale ex art. 1, comma 203 della legge n. 662/1996. In quella sede le Sezioni unite avevano confermato l'orientamento predominante nella giurisprudenza di legittimità affermando che la regola dettata dall'art. 1 comma 208 della legge n. 662/1996 - secondo la quale i soggetti che esercitano contemporaneamente, in una o più imprese commerciali, varie attività autonome assoggettabili a diverse forme di assicurazione obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti, sono iscritti nell'assicurazione prevista per l'attività alla quale gli stessi dedicano la loro opera professionale in misura

(1) Per il quale mi permetto di rinviare a S. Imbriaci, *Socio amministratore di società commerciale: no delle Sezioni unite alla doppia contribuzione*, in *Guida al Lavoro*, n. 9/2010, pp. 50-53, e, per quanto riguarda gli approfondimenti sul tema, alla bibliografia ivi indicata

prevalente - deve applicarsi anche al socio di società a responsabilità limitata che eserciti attività commerciale nell'ambito della medesima e, contemporaneamente, svolga attività di amministratore, anche unico. In tal caso la scelta dell'iscrizione nella gestione di cui all'art. 2, comma 26, legge n. 335/1995 o nella gestione degli esercenti attività commerciale, ai sensi dell'art. 1, comma 203, legge n. 662/1996, spetta all'Inps, seguendo il criterio della prevalenza.

Prima di analizzare la portata innovativa del nuovo intervento delle Sezioni unite, occorre in sintesi dar conto dell'impianto normativo di riferimento, anche per meglio comprendere la natura dell'intervento del legislatore sul già citato comma 208 dell'art. 1, legge n. 662/1996.

### La normativa di riferimento

In astratto, il socio amministratore di una Srl può essere interessato, sotto il profilo contributivo, da un duplice obbligo contributivo:

**I)** l'obbligo di iscrizione alla gestione cd. separata ex art. 2 comma 26 della legge n. 335/1995, previsto a carico di soggetti che esercitano per professione abituale ancorché non esclusiva attività di lavoro autonomo e percepiscono redditi derivanti o dall'esercizio abituale (anche se non esclusivo) di arti e professioni (art. 49, comma 1, Tuir) o derivanti dagli uffici di amministratore e sindaco di società con o senza personalità giuridica e da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (art. 49 cit., comma 2). In questo secondo caso il soggetto obbligato al versamento della contribuzione è il soggetto erogatore dei compensi.

**II)** l'obbligo di iscrizione alla gestione commercianti ex art. 1 comma 203 legge n. 662/1996 (che ha modificato l'art. 29, comma 1, legge n. 160/1975) riguardante coloro che: *a)* siano titolari o gestori in proprio di imprese che siano organizzate o dirette prevalentemente con il lavoro proprio; *b)* abbiano la piena responsabilità dell'impresa e ne assumano gli oneri ed i rischi relativi alla sua gestione (tranne che per i familiari coadiutori e per i *soci di società a responsabilità limitata*); *c)* partecipino personalmente al lavoro aziendale con carattere di abitualità e prevalenza; *d)* siano in possesso delle licenze di legge, ove richieste. Partecipano dell'obbligo contributivo quindi i soci di Srl che operano nel settore commerciale, la cui attività di lavoro non si discosti da quella prestata dall'unico titolare della ditta commerciale e che contribui-

scano all'attività aziendale con la propria partecipazione abituale e prevalente.

L'obbligo contributivo in questo caso grava direttamente sul socio di Srl ed è calcolato sulla base del reddito d'impresa dichiarato dalla Srl a fini fiscali e attribuito *pro quota* allo stesso in ragione della sua partecipazione societaria.

Contestualmente, nella stessa legge n. 662/1996, è previsto uno specifico obbligo di iscrizione alla gestione relativa all'attività alla quale sia dedicata personalmente l'opera professionale in misura prevalente, nel caso di soggetto che svolga contemporaneamente, anche in un'unica impresa, più attività assoggettabili a diverse imposizioni contributive (art. 1 comma 208 legge n. 662 cit.). Si tratta di una esplicita deroga al principio della doppia iscrizione a fronte di una duplice attività lavorativa le cui ricadute si avvertono, sotto il profilo contributivo, in gestioni previdenziali diverse.

**Art.12, c. 11, DI 31 maggio 2010 (conv. in legge n. 122/2010)** - Proprio su questo comma (sulla cui interpretazione si erano cimentate le Sezioni unite con la sentenza del 2010) è intervenuto il legislatore con l'art. 12, comma 11 del DI 31 maggio 2010 (conv. in legge n. 122/2010), norma di interpretazione autentica, secondo cui il comma 208 cit. si interpreta nel senso che le attività autonome per le quali opera il principio della selezione dell'assicurazione obbligatoria secondo il criterio della prevalenza, sono quelle *esercitate in forma d'impresa dai commercianti, artigiani e coltivatori diretti*, restando esclusi coloro che sono iscritti alla gestione separata ex art. 2, c. 26 legge n. 335/1995. La norma in sostanza recepisce la tesi caldeggiata dagli Istituti previdenziali e consistente nella limitazione dell'applicabilità del comma 208 e del giudizio di prevalenza alle cd. attività miste, per le quali dunque è previsto

un criterio di semplificazione ed unificante (è l'ipotesi classica, ad esempio, dell'artigiano che commercializza i propri prodotti). Dal momento che, dunque, l'intervento normativo è idoneo a risolvere la questione di cui si dibatte, le due sentenze delle Sezioni unite del 2011 si preoccupano di verificare, attraverso l'analisi del testo interpretato e di quello interpretativo, l'effettiva natura della norma del 2010 e la sua tenuta, una volta che sia effettivamente riconosciuta come legittima norma di interpretazione autentica, rispetto ai principi generali, rintracciabili in sede internazionale, in materia di giusto processo.

*Le Sezioni unite ribadiscono che l'art. 12, DI n. 78/2010, costituisce norma di interpretazione autentica e non una norma innovativa con efficacia retroattiva*

un criterio di semplificazione ed unificante (è l'ipotesi classica, ad esempio, dell'artigiano che commercializza i propri prodotti). Dal momento che, dunque, l'intervento normativo è idoneo a risolvere la questione di cui si dibatte, le due sentenze delle Sezioni unite del 2011 si preoccupano di verificare, attraverso l'analisi del testo interpretato e di quello interpretativo, l'effettiva natura della norma del 2010 e la sua tenuta, una volta che sia effettivamente riconosciuta come legittima norma di interpretazione autentica, rispetto ai principi generali, rintracciabili in sede internazionale, in materia di giusto processo.

### I motivi della decisione

Secondo le Sezioni unite del 2011, la regola

espressa risultante dalla disposizione interpretata (art. 1, comma 208 cit.) e dalla disposizione di interpretazione (art. 12, comma 11 cit.) prevede chiaramente che l'esercizio di attività lavorativa per la quale è obbligatoria l'iscrizione alla gestione cd. separata che si accompagna all'esercizio di un'attività di impresa commerciale, artigiana o agricola - che importa iscrizione alla relativa gestione speciale artigiani e commercianti - non fa scattare il criterio dell'*attività prevalente*. La sentenza n. 17076/2011 si dilunga (a differenza della n. 17074 che contiene un semplice rimando) proprio sugli effetti di questa nuova disposizione in relazione ai risultati cui era giunta l'interpretazione giurisprudenziale delle stesse Sezioni unite, idonea a formare un vero e proprio *diritto vivente* sintetizzato nella regola espressa dalla sentenza n. 3240/2010. Ci si chiede allora se sia ammissibile una interpretazione (legislativa) di una norma dalla quale le Sezioni unite della Cassazione hanno già estratto un unico significato interpretativo, e questo al cospetto della regola del *giusto processo* come incardinata nell'art. 6 della Cedu. Esiste effettivamente il rischio di mutare le regole del gioco nel corso del processo? Ebbene, secondo le Sezioni unite l'art. 12 cit. costituisce una effettiva norma di interpretazione autentica, in quanto il significato espresso da tale norma poteva dirsi già contenuto tra i significati plausibili espressi dalla norma interpretata. Ed è qui l'aggancio che permette alla Corte di sostenere tale assunto anche attraverso l'analisi letterale e sistematica del comma 208 cit. Tale disposizione prevede che nell'ipotesi in cui *i soggetti di cui ai precedenti commi* esercitino contemporaneamente anche in un'unica impresa varie attività autonome assoggettabili a diverse forme di assicurazione obbligatoria Ivs, sono iscritti nell'assicurazione prevista per l'attività alla quale essi dedicano personalmente la loro opera professionale in misura prevalente. Considerando dunque i soggetti indicati nei *precedenti commi* per delimitare lo spazio applicativo del comma 208, dovremmo riferirci a coloro che svolgono un'attività commerciale, compresi i lavoratori del terziario, gli operatori turistici, i familiari coadiutori, i promotori di servizi finanziari ed i loro collaboratori familiari. La norma in realtà si riferisce ai soggetti per cui è prevista l'iscrizione alla gestione commercianti, pur svolgendo essi contemporaneamente anche un'attività autonoma

nella stessa impresa o in altre (attività miste ma unitarie). La legge aveva dunque individuato un meccanismo di semplificazione e di unificazione nel caso di concorso di più attività miste, tuttavia omogenee e connesse, affidando all'Inps la decisione circa la prevalenza di una o dell'altra attività e quindi circa il settore e la gestione di appartenenza<sup>(2)</sup>. Il tutto per dire che già nel testo del comma 208 cit. poteva darsi una interpretazione volta ad escludere dal suo ambito applicativo (e quindi dal giudizio di prevalenza) le attività lavorative svolte in forma autonoma relative al ruolo di amministratore della società, per le quali era (ed è) prevista l'iscrizione nell'apposita gestione separata.

Questo porta allora le Sezioni unite a ribadire che l'articolo 12 costituisce effettivamente norma di interpretazione autentica e non una norma innovativa con efficacia retroattiva (fermo restando che resta nel potere del legislatore anche emanare tali tipi di norme: cfr. Corte Costituzionale n. 41/2011). La norma di interpretazione autentica deve essere letta unitamente alla norma interpretata, rendendone esplicito e vincolante il significato, e sotto questo profilo l'attività legislativa di interpretazione di norme vigenti trova copertura costituzionale nell'art. 70 della Costituzione.

Non vi è quindi alcuna lesione del principio del giusto processo (art. 6 Cedu), sia perché nel bilanciamento dei valori prevale la norma di rango costituzionale rispetto ai parametri interposti contenuti in un atto di normazione secondaria (nel caso di specie la legge di ratifica Cedu), sia perché la legge di interpretazione non ha fatto altro che evidenziare uno dei possibili significati interpretativi già presenti all'interno dei significati plausibili ricavabili dal testo normativo interpretato.

### Osservazioni conclusive

La prospettiva disegnata dalle Sezioni unite dunque esclude dall'orizzonte dell'attività giudiziaria ogni indagine volta ad individuare la prevalenza dell'una o l'altra attività (in estrema sintesi, amministrazione e attività commerciale), lasciando quindi irrisolto (forse solo apparentemente) il nodo della questione.

Infatti, una volta ritenuto irrilevante il comma 208, devono comunque emergere, nell'attività lavorativa svolta dall'interessato, i profili (a questo punto anche minimi) che possano condurre ad

(2) Cfr. la posizione dell'Inps espressa fin dalla circolare n. 25/1997. Si veda inoltre, quanto alla legittimità della contemporanea iscrizione nelle due gestioni (commercianti e separata) l'art. 59, comma 16, della legge n. 449/1997 che ha previsto l'aumento delle aliquote contributive per la gestione separata solo per i soggetti che non risultano iscritti ad altre forme obbligatorie).

una iscrizione certa alla gestione degli esercenti attività commerciale. E questo con tutte le difficoltà, specie nelle aziende di piccole dimensioni, di distinguere efficacemente l'uno o l'altro tipo di attività. Tuttavia, posto che il giudizio sullo svolgimento di attività commerciale in modo *abituale e prevalente* (art. 1, comma 203 cit.) implica un concetto di prevalenza diverso rispetto a quello indicato nel comma 208 cit. (cfr. le Sezioni unite del 2010), la vera novità forse consiste nel fatto che il requisito principale per l'iscrizione nella gestione commercianti (svolgimento dell'attività commerciale in modo abituale e prevalente) non potrà essere ritenuto inesistente semplicemente sulla base del criterio della recessività rispetto ad una attività amministrativa che, secondo le conclusioni cui è giunta la Cassazione nel 2011, non potrà essere in nessun modo presa in considerazione ai fini della determinazione dell'obbligo

contributivo nella gestione commercianti. Dovrà, in altre parole, essere verificato singolarmente, caso per caso, l'apporto (preminente) del soggetto all'attività di impresa, per il raggiungimento dello scopo sociale, anche in relazione alla struttura della società, ai fattori produttivi e al personale ivi impiegato.

Sotto questo profilo non potranno non essere ripensati i compiti e la funzione stessa di amministrazione della società, specie nei casi in cui tale attività sia svolta «a tutto campo», evidenziandone, attraverso una indagine necessariamente contestualizzata, i connotati più sostanzialmente commerciali, tutto sommato distanti da una mera attività di individuazione delle linee guida strategiche nella gestione, e come tali idonei a supportare, nel concorso con gli altri fattori, un obbligo contributivo pieno nella gestione degli esercenti attività di tipo commerciale<sup>(3)</sup>.

- (3) Cfr. C. Appello Firenze, n. 1356/2010: «L'intervento del legislatore è chiarificatore e non lascia più sussistere alcuno degli argomenti di cui a Cass. S.U. 12.2.2010, n. 3240. Del resto, ad una parte della giurisprudenza di merito non era sfuggita l'inconcludenza di un'indagine che volesse discernere circa la "prevalenza" dell'una o dell'altra attività che un amministratore di società commerciale svolga per la "gestione" della propria impresa. Non aveva gran significato, si vuol dire, interrogarsi sulla natura dell'atto che l'amministratore compie quando tratta con i clienti, con i fornitori o invece con la propria banca (quasi che questo non fosse l'esercizio del commercio)».

### Assistenza fiscale: in Gazzetta i compensi per Caf, professionisti e sostituti

*Il compenso spettante ai Caf e ai professionisti abilitati nonché ai datori per ciascuna dichiarazione mod. 730 elaborata e trasmessa viene determinato dal Ministero dell'economia e finanze, alla luce dell'incremento dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati rilevato da parte dell'Istat, incremento che nell'anno 2010 è pari a +1,6% (Istat, nota 17 febbraio 2011, n. 1270).*

**Novità** - Le nuove misure del compenso per ogni dichiarazione mod. 730/2010 elaborata e trasmessa sono: Caf e professionisti abilitati, euro 16,29; sostituti d'imposta, euro 13,03. I sostituti d'imposta che hanno già percepito il compenso per l'attività prestata nell'anno 2010 effettuano una riduzione dei versamenti delle ritenute fiscali, relative al mese di pubblicazione del decreto in commento, pari all'aumento previsto.

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE - DECRETO 14 GIUGNO 2011 (G.U. 12 SETTEMBRE 2011, N. 212)

**Oggetto:** Adeguamento della misura dei compensi spettanti ai Centri di assistenza fiscale, ai sostituti d'imposta ed ai professionisti abilitati per l'attività svolta nell'anno 2010.

#### Articolo 1

1. Il compenso di cui all'art. 38, c. 1, Dlgs 9.7.1997, n. 241 adeguato per l'anno 2009 a 16,03 euro con decreto ministeriale del 5 agosto 2010, spettante ai Caf e ai professionisti abilitati, per ciascuna dichiarazione modello 730/2010 elaborata e trasmessa, è elevato, ai sensi del c. 3 del citato art. 38, a 16,29 euro;
2. Il compenso di cui all'art. 38, c. 2, Dlgs n. 241/1997 adeguato per l'anno 2009 a 12,82 euro con decreto ministeriale del 5 agosto 2010, spettante ai sostituti d'imposta per ciascuna dichiarazione mod. 730/2010 elaborata e trasmessa, è elevato, ai sensi del c. 3 del citato art. 38, a 13,03 euro;
3. Per la predisposizione e l'elaborazione delle dichiarazioni di cui ai commi 1 e 2 in forma congiunta il compenso è determinato in misura doppia.

#### Articolo 2

1. L'aumento risultante dall'applicazione dell'art. 1 è corrisposto ai Caf e ai professionisti abilitati, sui compensi loro spettanti, con le modalità indicate nel decreto 29 marzo 2007 del Capo del Dipartimento per le politiche fiscali di concerto con il Ragioniere generale dello Stato.
2. I sostituti d'imposta applicano l'aumento, stabilito dall'articolo precedente, sui compensi loro spettanti, con le modalità di cui al comma 2 dell'art. 38 del citato Dlgs n. 241/1997.
3. I sostituti d'imposta che hanno già percepito il compenso per l'attività prestata nell'anno 2010 effettuano una riduzione dei versamenti delle ritenute fiscali, relative al mese di pubblicazione del presente decreto, pari all'aumento stabilito dall'articolo 1.