

## **TI\_GERICHTE 30.2015.27 vom 29. Februar 2016**

TI Tribunale d'appello, 2016-02-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_30.2015.27](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_30.2015.27)

FR: TI\_GERICHTE 30.2015.27 du 29 février 2016

IT: TI\_GERICHTE 30.2015.27 del 29 febbraio 2016

### **Regeste**

Ripresa di parte del dividendo (50%) versato ai 3 azionisti e dipendenti di una SA che hanno percepito nell'ultimo anno un salario nettamente inferiore a quello conseguito negli ultimi 10 anni ed ai quali è stata soppressa la gratifica versata negli ultimi anni

### **Erwägungen**

#### **E. 25**

ottobre 2012 pubblicata in SVR 2013 AHV Nr. 4, pag. 15 il TF ha confermato una sentenza cantonale obvaldese che aveva annullato una ripresa effettuata dalla Cassa di compensazione. L'amministrazione aveva ritenuto che parte dei dividendi versati all'azionista unico e dipendente della società dal 2003 al 2006 andavano qualificati quali salari. Essi corrispondevano infatti ad un utile (" Vermögensertrag ") tra il 13,1% ed il 36,3% ed inoltre vi era sproporzione tra l'attività svolta e il salario dichiarato. Di diverso avviso il Tribunale cantonale e l'Alta Corte secondo la quale una qualifica come salario determinante dei dividendi versati all'azionista unico non era giustificata. Negli anni in cui la società ha costituito delle riserve (1993-1995 e 1998), il ricorrente ha conseguito un reddito da lavoro corrispondente a quello percepito da altri lavoratori nella medesima funzione ed ha versato i relativi contributi sociali. Per cui anche se in quegli anni avesse percepito un reddito da capitale elevato in forma di dividendi non sarebbe stata effettuata una modifica della qualifica del reddito nel senso di ritenerlo salario determinante. Versamenti successivi dell'utile sotto forma di dividendi sarebbero di conseguenza sottoposti indirettamente all'obbligo contributivo dopo che questi guadagni conseguiti nei periodi antecedenti erano stati ritenuti proporzionati e quali redditi da sostanza non soggetti a contribuzione (consid. 4.2 e 4.3: " Wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich feststellte (Art. 105 Abs. 1 BGG), war die in den Jahren 2003-2006 an C. \_\_\_\_\_ für dessen Tätigkeit ausgerichtete Entschädigung unangemessen tief. Der Vermögensertrag von 13-36 % (vorne E. 3.1.2) lag deutlich über der von den Ausgleichskassen zu beachtenden Grenze eines Eigenkapitalertrages von 10 %, ab dem eine Dividende vermutungsweise überhöht ist (WML Rz. 2011.7 [Stand 1/12]) und darum grundsätzlich beitragsrechtlich zum Teil zu massgebendem Lohn umqualifiziert werden kann (oben E. 2) Eine solche Umqualifizierung der Dividenden oder Teilen davon rechtfertigt sich indessen im vorliegenden Fall aus folgenden Gründen nicht: In jenen Jahren, in denen die Gesellschaft die Reserven angelegt hatte (1993-1995 und 1998), liess sich C. \_\_\_\_\_ einen zumindest branchenüblichen Lohn auszahlen und rechnete diesen mit der Ausgleichskasse ab. Selbst wenn er also in jenen frühen Jahren einen übermässigen Kapitalertrag in Form von Dividenden erzielt hätte, wäre daher eine ahv-rechtliche Aufrechnung nicht in Frage gekommen. Zutreffend würdigte die Vorinstanz in diesem Zusammenhang, dass spätere Gewinnausschüttungen indirekt der Beitragspflicht unterstellt würden, nachdem diese

früher erzielten Gewinne jeweils als angemessen und als beitragsfreier Vermögensertrag qualifiziert worden waren. Die Angemessenheit des Vermögensertrags stehe im Kontext mit derjenigen des Erwerbseinkommens aus einem konkreten Jahr. Der vorinstanzliche Entscheid steht im Einklang mit der Rechtsprechung ( BGE 134 V 297 ) und ist zu bestätigen ”). Con sentenza 9C\_837/2014 dell’8 aprile 2015 pubblicata in SVR 2015 AHV Nr. 7, pag. 25 il TF ha accolto un ricorso di una società a garanzia limitata che aveva contestato la ripresa effettuata da una cassa di compensazione e confermata dal Tribunale cantonale di San Gallo. L’Alta Corte, dopo aver riassunto la giurisprudenza in materia, ha in sostanza ritenuto che il salario conseguito fosse adeguato al salario usuale per lavori simili (consid. 2.2: “ Die Beschwerdeführerin wendet ein, nach der Rechtsprechung ( BGE 134 V 297 ; SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15 [9C\_669/2011]) sei die Umqualifikation einer Dividende in massgebenden Lohn nur zulässig, wenn kumulativ sowohl ein unangemessen tiefer Lohn mit einer im Vergleich zum eingesetzten Kapital unangemessen hohen Dividende einhergeht. Bei einem Lohn in angemessener Höhe bleibe kein Raum, um von der steuerrechtlichen Qualifikation abzuweichen und statt von einer Dividende von massgebendem Lohn auszugehen. Die von B.\_\_\_\_\_ als Arbeitnehmer der Gesellschaft bezogenen Entschädigungen von Fr. 120'000.- für 2009 und Fr. 180'000.- für das Jahr 2010 seien angemessen, jedenfalls nicht unangemessen tief. 2.3. Den Vorbringen der Beschwerdeführerin ist beizupflichten. Von einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen der Arbeitsleistung von B.\_\_\_\_\_ und dem von diesem in den Jahren 2009 und 2010 hiefür bezogenen Entgelten von Fr. 120'000.- und Fr. 180'000.- kann nicht die Rede sein, was auch die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat. Es braucht daher entgegen den Ausführungen im angefochtenen Entscheid nicht zusätzlich geprüft zu werden, ob zwischen dem eingesetzten Vermögen und der ausgeschütteten Dividende ein solches Missverhältnis besteht; denn die erwähnten Voraussetzungen für eine Abweichung von der Qualifikation der Einkommensbestandteile durch die Steuerbehörde müssen nach der Rechtsprechung kumulativ erfüllt sein, was das kantonale Gericht verkennt und zur Aufhebung seines Entscheides führt ”). Infine, nella sentenza 9C\_327/2015 del 3 dicembre 2015 destinata a pubblicazione, il TF ha respinto il ricorso di una società a garanzia limitata e del suo socio gerente contro la ripresa effettuata dalla Cassa di compensazione. Il TF ha rammentato che in seguito alla sentenza pubblicata in DTF 134 V 297 i salari dichiarati e quelli usuali nel lavoro di riferimento da una parte ed il pagamento dei dividendi e il valore delle azioni dall’altra vanno esaminati per stabilire se parte dei dividendi devono essere qualificati di salario determinante (sentenza 9C\_327/2015 del 3 dicembre 2015 consid. 2.2.2). Il TF ha corretto la prassi nidwaldese solo nel senso di valutare la proporzionalità dell’utile non in relazione al valore nominale bensì al valore economico delle azioni (capitale proprio incluse le riserve occulte). Nel caso concreto il TF ha confermato la ripresa poiché i dividendi superavano nettamente il 10% del valore fiscale della società (34%, 23,4%, 24,6% e 35%; consid. 3.2.2: “ Entgegen der Betrachtungsweise der Beschwerdeführenden haben Vorinstanz und Beschwerdegegnerin somit nicht unbesehen auf einen statistisch festgesetzten, schematischen Wert abgestellt. Vielmehr wurde der Ansatz zwar auf der Basis des Lohnrechners "Salarium" ermittelt. Diesem zugrunde lagen indessen auf das Profil des Beschwerdeführers 2 zugeschnittene Eckdaten. Zusätzlich plausibilisierte die Verwaltung das sich daraus ergebende Resultat durch Vergleich mit marktkonformen Erfahrungswerten. Die Annahme eines branchenüblichen, der Arbeitsleistung des Beschwerdeführers 2 in Wahrheit entsprechenden Jahresgehalts von Fr. 180'000.- ist folglich nicht zu beanstanden. Daran ändert im Übrigen der Fehler von Vorinstanz und

Beschwerdegegnerin bei der Berechnung des entsprechenden Jahreslohnes nichts. Da im monatlichen Bruttolohnansatz gemäss "Salarium" der Anteil 13. Monatslohn bereits mitenthalten ist ("Der monatliche Bruttolohn setzt sich zusammen aus [...] 1 /12 des 13. Monatslohns"), muss er nicht mit 13 sondern mit 12 multipliziert werden. Beläuft sich der relevante monatliche Bruttolohn, Median, somit auf Fr. 13'351.-, beträgt das durchschnittliche jährliche Salär Fr. 160'212.- (und nicht Fr. 173'563.-). Aus dem monatlichen Höchstwert von Fr. 16'034.- resultiert alsdann ein Jahreslohn von Fr. 192'408.- (und nicht Fr. 208'442.-). Den AHV-rechtlich massgeblichen Referenzverdienst mit Fr. 180'000.- beinahe Fr. 20'000.- (und nicht nur knapp Fr. 7'000.-) über dem Mittelwert zu veranschlagen, erscheint vor diesem Hintergrund an der oberen Grenze des noch Vertretbaren. Aus den genannten Gründen ist der betreffende lohnmassige Ansatz jedoch selbst unter den neuen Vorzeichen nicht als klar überhöht einzustufen. Anzumerken bleibt, dass die Beschwerdegegnerin die Aufrechnung der Dividende ohnehin nur für den 10 % übersteigenden Teil des steuerlichen Unternehmenswerts des Eigenkapitals und nicht bis zum branchenüblichen Lohn vorgenommen hat (Lohn nach Aufrechnung: 2009: Fr. 177'400.-; 2010: Fr. 167'200.-; 2011: Fr. 169'400.-; 2012: Fr. 36'000.-). Das kantonale Gericht hat den Sachverhalt demnach auch diesbezüglich jedenfalls nicht offensichtlich unrichtig oder sonst wie rechtsfehlerhaft festgestellt, weshalb darauf abgestellt werden kann. Es ist daher von einem offenkundigen Missverhältnis zwischen der Arbeitsleistung des Beschwerdeführers 2 und dem ihm im betreffenden Zeitraum effektiv ausbezahlten Entgelt auszugehen.

3.3. Die vorinstanzlich bestätigte Einschätzung der Beschwerdegegnerin, wonach die Dividendenzahlungen im Lichte der einschlägigen Rechtsprechungsgrundsätze zu hoch ausgefallen seien, wird auch vor dem Bundesgericht nicht kritisiert. Diese machen unstreitig 34 % (2009), 23,4 % (2010), 24,6 % (2011) und 35 % (2012) des steuerlichen Unternehmenswertes aus und liegen damit deutlich über der Grenze von 10 % des Eigenkapitalertrags, ab welcher vermutungsweise überhöhte Dividendenzahlungen anzunehmen sind (vgl. Rz. 2011.7 der WML). Die Aufrechnung der Dividendenzahlungen des Beschwerdeführers 2 für die Jahre 2009 bis 2012 als AHV-pflichtiger Lohn ist somit rechtens und der verwaltungsgerichtliche Entscheid im Ergebnis zu schützen").

2.5. Nel caso di specie la Cassa ha affermato di aver proceduto ad una conversione parziale di dividendi in salario sulla base dei marginali 2011 – 2011.7 delle direttive sul salario determinante (DSD), che prevedono: " 2011.1 En raison de l'imposition partielle des bénéfiques distribués selon l'art. 20, al. 1bis, LIFD, les dividendes et les distributions analogues provenant du bénéfice net d'une personne morale versés aux salariés avec des droits de participation dans la société doivent, sous certaines conditions, être considérés comme étant partiellement du salaire déterminant. 2011.2 En principe, il faut reprendre la répartition entre les dividendes et le salaire effectuée par la société, et qui a été acceptée par les autorités fiscales, et ne s'en écarter que s'il existe une disproportion manifeste entre la prestation de travail et la rémunération ou entre le capital investi et les dividendes. 2011.3 Pour déterminer s'il existe une disproportion manifeste, il faut se fonder, d'une part, sur la rémunération convenable pour le travail fourni et, d'autre part, sur le rendement approprié du capital investi. 2011.4 Le paiement des dividendes est alors uniquement considéré comme étant partiellement du salaire déterminant lorsqu'aucun salaire ou un salaire inhabituellement bas est versé et que, simultanément, les dividendes distribués sont manifestement disproportionnés. Dans ce cas, les dividendes sont convertis en salaire déterminant au maximum jusqu'au montant du salaire usuel dans la branche. 2011.5 Pour déterminer si une indemnité appropriée a été versée par rapport à la branche

d'attività, il faut prendre en compte non seulement le cahier des charges mais aussi le degré de responsabilité, l'apport de savoir-faire, les expériences spéciales, la connaissance de la branche, le genre d'activité (par exemple, exploitation active ou «simple» administration des participations dans une pure holding), etc. Si cela est possible, une comparaison doit aussi être effectuée avec les parts de bénéfice distribuées aux titulaires de droits de participation qui ne sont pas des employés, ou avec les salaires des employés sans droit de participation.

2011.6 En règle générale, la proportionnalité des dividendes distribués est évaluée par rapport à la valeur fiscale des papiers- valeurs (valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune). Celle-ci est déterminée par les autorités fiscales. Dans des cas particuliers, des communications sur l'estimation peuvent être requises, soit auprès de l'autorité fiscale par écrit et avec motivation, soit auprès des employeurs.

2011.7 Les dividendes de 10% ou plus en relation avec la valeur fiscale des papiers valeurs sont présumés disproportionnés.”

2.6. In concreto la Cassa in sede di risposta ha rilevato che l'autorità fiscale ha sempre riconosciuto, negli ultimi 10 anni, il versamento delle gratifiche ai tre azionisti e dirigenti della società, riconoscendo di fatto il salario fisso più la gratifica quale corretta remunerazione complessiva, dopo aver fatto il confronto con società attive nello stesso settore e con un'importanza commerciale simile. A questo proposito emerge che i tre azionisti dal 2004 al 2013 hanno conseguito i seguenti importi (salario e gratifiche compresi):

Anno	TERZ 1	TERZ 2	TERZ 3
2004	178'000	178'000	228'000
2005	178'000	178'000	228'000
2006	258'000	258'000	261'500
2007	261'500	261'500	268'000
2008	261'500	261'500	268'000
2009	280'000	280'000	288'000
2010	288'000	288'000	288'000
2011	288'000	288'000	331'000
2012	288'000	288'000	288'000
2013	288'000	288'000	331'000

(Doc. III, pag. 3) La Cassa rileva che questo andamento è stato improvvisamente interrotto nel 2014 quando c'è stata una riduzione del salario per i tre azionisti (complessivamente fr. 582'000 rispetto al 2013) a fronte di una distribuzione di dividendo in misura simile (fr. 600'000):

Anno	TERZ 1	TERZ 2	TERZ 3
2014	138'000	138'000	198'000

(Doc. III, pag. 3) Per questo motivo la Cassa ha proceduto ad una parziale (50%) conversione di dividendo (fr. 300'000) in salario ai tre azionisti fino al livello di salario usuale, riconosciuto anche dall'autorità fiscale, calcolato sulla media degli ultimi dieci anni. La Cassa evidenzia che con il valore fiscale di RI 1 di fr. 9'181'236 al 31 dicembre 2013 ci si sarebbe potuti confrontare con la situazione paradossale di una diminuzione del salario ad ognuno degli azionisti nel 2014 fino ad un importo di fr. 38'000 ed il versamento ad ogni singolo azionista di un dividendo di fr. 300'000 (10% di 9'181'236, il tutto diviso per 3). Inoltre l'amministrazione rileva ancora che il mancato versamento della gratifica nel 2014 soltanto ai tre dirigenti non è dovuto ad un rallentamento degli affari della società che ha continuato a crescere, come si evince dagli utili aziendali:

Anno	2010	2011	2012	2013	2014
gratifiche accantonate	380'800	481'200	606'800	41'600	41'600
gratifiche versate	464'800	380'800	481'200	606'800	41'600
Gratifiche percepite	TERZ 1 150'000	120'000	150'000	193'000	TERZ 2 150'000
	120'000	150'000	193'000	TERZ 3 150'000	120'000
	150'000	120'000	150'000	196'000	Altri 16'800
	20'800	31'200	24'800	41'600	Dividendi percepiti
	TERZ 1 198'000	TERZ 2 198'000	TERZ 3 204'000		

Situazione al: 31.12.2010 31.12.2011 31.12.2012 31.12.2013 31.12.2014 Utile \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ utile riportato (al 01.01) \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ attribuzione riserva legale 60'000  
 riserve legali 60'000 Attribuzione dividendo 600'000 versamento dividendo 600'000 (Doc. III, pag. 5)

2.7. Questo Tribunale, alla luce di quanto sopra esposto, rileva in primo luogo che di principio per scostarsi dalla decisione dell'autorità fiscale e riqualificare un

dividendo in salario, ai sensi della giurisprudenza di cui alla DTF 134 V 297, poi ripresa e precisata nelle sentenze 9C\_669/2011 del 25 ottobre 2012 (SVR 2013 AHV Nr. 4, pag. 15), 9C\_837/2014 dell'8 aprile 2015 ( SVR 2015 AHV Nr. 7, pag. 25) e 9C\_327/2015 del 3 dicembre 2015 destinata a pubblicazione, occorre cumulativamente esaminare da una parte se il salario conseguito è usuale, e dunque proporzionato, all'attività svolta e dall'altra se il reddito della sostanza (dividendo) è sproporzionato rispetto al valore economico effettivo (fiscale) delle azioni (ciò è presunto quando i dividendi raggiungono o superano il 10% in relazione con il valore fiscale delle azioni [marg. 2011.7 DSD]; cfr. sentenza 9C\_837/2014 dell'8 aprile 2015 in SVR 2015 AHV Nr. 7, pag. 25 : “ Es braucht daher entgegen den Ausführungen im angefochtenen Entscheid nicht zusätzlich geprüft zu werden, ob zwischen dem eingesetzten Vermögen und der ausgeschütteten Dividende ein solches Missverhältnis besteht; denn die erwähnten Voraussetzungen für eine Abweichung von der Qualifikation der Einkommensbestandteile durch die Steuerbehörde müssen nach der Rechtsprechung kumulativ erfüllt sein, was das kantonale Gericht verkennt und zur Aufhebung seines Entscheides führt.” , sottolineatura del redattore). In secondo luogo questo Tribunale ritiene che la citata giurisprudenza non trova applicazione in concreto, nella misura in cui, a differenza dei casi giudicati dal Tribunale federale, dove si trattava in sostanza di stabilire se il salario percepito fosse troppo basso ed andasse “integrato” con (parte) dei dividendi versati agli azionisti, rispettivamente gerenti, nonché dipendenti delle società, nel caso di specie ci si trova confrontati ad una situazione in cui i salari (comprese le gratifiche) versati nell'ultimo anno sono nettamente diminuiti rispetto a quelli riconosciuti nei 10 anni precedenti e la differenza corrisponde in sostanza all'ammontare dei dividendi versati nell'ultimo anno. Infatti, la sentenza pubblicata in DTF 134 V 297 concerneva il caso di un azionista e dipendente di una SA con un salario lordo di fr. 32'103 nel periodo dal 2002 al 2004, cui è stato versato un dividendo di fr. 134'000, rispettivamente che nel 2005 ha percepito un salario di fr. 31'932 ed un dividendo di fr. 340'000. Il salario percepito dal dipendente quale amministratore della società, viste le caratteristiche della sua attività, è stato ritenuto adeguato. Nella sentenza 9C\_669/2011 del 25 ottobre 2012 (SVR 2013 AHV Nr. 4, pag. 15) si trattava di un azionista unico, nonché dipendente di una SA con un salario di fr. 44'000 negli anni 2003-2005 e fr. 104'000 nel 2006, al quale nel medesimo periodo è stato versato un dividendo annuo di fr. 160'000. Il TF ha negato la riqualifica in salario del dividendo poiché negli anni in cui la società ha costituito delle riserve (1993-1995 e 1998), il ricorrente ha conseguito un reddito da lavoro corrispondente a quello percepito da altri lavoratori nella medesima funzione ed ha versato i relativi contributi sociali. Per cui anche se in quegli anni avesse percepito un reddito da capitale elevato in forma di dividendi non sarebbe stata effettuata una modifica della qualifica del reddito nel senso di ritenerlo salario determinante. Versamenti successivi dell'utile sotto forma di dividendi sarebbero di conseguenza sottoposti indirettamente all'obbligo contributivo dopo che questi guadagni conseguiti nei periodi antecedenti erano stati ritenuti proporzionati e quali redditi da sostanza non soggetti a contribuzione. Nella sentenza 9C\_837/2014 dell'8 aprile 2015 ( SVR 2015 AHV Nr. 7, pag. 25) si trattava di una società a garanzia limitata assoggettata dal 1° settembre 2007 e che aveva versato al gerente e dipendente della società un salario fr. 120'000 nel 2009 e di fr. 180'000 nel 2010. La Cassa aveva ripreso metà del dividendo (fr. 4'000, rispettivamente fr. 24'500). Il TF ha ritenuto adeguato il salario conseguito ed annullato la ripresa. Infine, nella sentenza 9C\_327/2015 del 3 dicembre 2015, destinata a pubblicazione, si trattava di una società a garanzia limitata iscritta nel registro di commercio dal 4 giugno 2008, il cui dipendente e gerente aveva percepito salari di fr. 106'800 nel 2009,

fr. 110'000 nel 2010 e 2011 e fr. 20'880 (per un'attività al 20%) nel 2012. Nel medesimo periodo sono stati versati dividendi per fr. 100'000 dal 2009 al 2011 e fr. 60'000 nel 2012. Il TF ha confermato la ripresa effettuata dalla Cassa secondo il calcolo esposto al consid. A.b, poiché il reddito conseguito era basso in relazione con l'attività esercitata (consid. 3.2.2) ed il dividendo elevato rispetto al valore fiscale della società (consid. 3.3). Le sentenze relative alla prassi nidwaldese, e meglio l'applicazione della percentuale tra dividendo e valore fiscale aziendale (marg. 2011.7 DSD), secondo il TCA, non trovano applicazione nella fattispecie, poiché in quei casi si trattava di stabilire, in generale, se il salario versato fosse conforme al ramo d'attività dei dipendenti delle società. Nel caso in esame invece dall'evoluzione salariale complessiva emerge palesemente che la distribuzione di dividendi è stata effettuata per dissimulare parte della retribuzione normalmente versata per il lavoro svolto e sfuggire in questo modo al pagamento dei contributi sociali. La Cassa sostiene inoltre che con il valore fiscale di RI 1 di fr. 9'181'236 al 31 dicembre 2013, sarebbe stato possibile diminuire il salario ad ognuno degli azionisti nel 2014 fino ad un importo di fr. 38'000 e versare contemporaneamente ad ogni singolo azionista un dividendo di fr. 300'000 (10% di 9'181'236, il tutto diviso per 3). L'insorgente ha confermato il valore fiscale ma ha pure precisato che la parte tassata al singolo azionista beneficia della riduzione del 30% per quota azionaria non determinante, ritenuto che nessuno degli azionisti possiede una quota tale da decidere unilateralmente il pagamento di gratifiche o la distribuzione di dividendi (doc. V). In ogni caso, nella fattispecie, i tre dirigenti ed azionisti della SA hanno percepito, dal 2004 al 2013, redditi complessivamente elevati (per TERZ 1 e TERZ 2: fr. 178'000 [2004-2005], fr. 228'000 [2006], fr. 258'000 [2007], fr. 261'500 [2009], fr. 288'000 [2010], fr. 258'000 [2011], fr. 288'000 [2012], fr. 331'000 [2013]; TERZ 3 ha percepito in alcuni anni salari simili, inferiori [2004, 2005 e 2009] o superiori [2006, 2013]). Gli importi, perlomeno dal 2010, erano costituiti di fr. 138'000 di salario e per il restante di gratifica (cfr. anche doc. I: nel 2010: fr. 150'000, nel 2011: fr. 120'000; nel 2012: fr. 150'000 e nel 2013 fr. 193'000 [fr. 196'000 per TERZ 3]). Nel 2014 ai tre dirigenti ed azionisti è stato versato "solo" il salario di fr. 138'000, mentre le usuali gratifiche riconosciute invece ad altri dipendenti (complessivamente fr. 16'800 nel 2010, fr. 20'800 nel 2011, fr. 31'200 nel 2012, fr. 24'800 nel 2013, fr. 41'600 nel 2014), non sono state versate agli azionisti, i quali hanno invece percepito un dividendo, complessivo, di fr. 600'000, così suddiviso: fr. 198'000 per TERZ 1 e TERZ 2 e fr. 204'000 per TERZ 3. Complessivamente (salario + dividendo) nel 2014 essi hanno percepito un importo leggermente superiore a quello erogato nel 2013 (fr. 336'000 per i primi due e fr. 342'000 per il terzo rispetto a fr. 331'000, rispettivamente 334'000). Dagli atti emerge ancora che dal 2010 al 2014 le gratifiche accantonate e versate nell'anno successivo, sono passate da fr. 380'800 nel 2010, a fr. 481'200 nel 2011, a fr. 606'800 nel 2012, a fr. 41'600 nel 2013 e nel 2014. L'utile è passato da fr. \_\_\_\_\_ nel 2010 a fr. \_\_\_\_\_ nel 2014 (quello riportato da fr. \_\_\_\_\_), mentre i dividendi tra il 2010 ed il 2014 sono stati attribuiti solo nel 2013 per essere distribuiti nel 2014 (cfr. Tabella 3, pag. 5, doc. III). Va qui subito rilevato che allorché l'ammontare complessivo delle gratifiche versate ad altri dipendenti della società è aumentato, ai tre dirigenti è stato soppresso il diritto alla gratifica e sostituito, senza motivo particolare, con il versamento di un dividendo di ammontare di poco superiore a quello della gratifica percepita l'anno precedente. Come emerge dalla sentenza 12.2014.201 del 19 giugno 2015 della seconda Camera civile del Tribunale d'appello, al consid. 4.2, la gratifica, disciplinata dall'art. 322d CO, è una retribuzione speciale che il datore di lavoro versa al lavoratore in aggiunta al salario, ad esempio una volta all'anno. Essa si distingue dal salario ai sensi dell'art. 322 CO,

anche da quello eventualmente stabilito in forma variabile giusta l'art. 322a CO, dal fatto che la sua corresponsione e/o il suo ammontare dipende almeno parzialmente dalla buona volontà del datore di lavoro (DTF 129 III 276 consid. 2, 131 III 615 consid. 5.2, 136 III 313 consid. 2, 139 III 155 consid. 3.1). Mentre una somma fissa di denaro stabilita preventivamente costituisce così un salario e non una gratificazione (DTF 129 III 276 consid. 2, 136 III 313 consid. 2, 139 III 155 consid. 3.1), per stabilire se eventuali altre prestazioni che non hanno queste caratteristiche costituiscano un salario oppure una gratificazione occorre esaminare tutte le circostanze pertinenti del caso (DTF 136 III 313 consid. 2). Ritenuto che la gratifica costituisce per definizione un accessorio, rispetto al salario, è nondimeno chiaro che nel caso in cui la prestazione, specie se fornita con una certa regolarità e non in un'unica occasione, ecceda il salario ci si trova in presenza di un vero e proprio elemento salariale (DTF 129 III 276 consid. 2.1, 131 III 615 consid. 5.2 [“ Enfin, la gratification est accessoire par rapport au salaire et elle ne peut avoir qu'une importance secondaire dans la rétribution du travailleur. Par conséquent, un montant très élevé en comparaison du salaire annuel, équivalent ou même supérieur à ce dernier, et versé régulièrement, doit être considéré comme un salaire variable même si l'employeur en réservait le caractère facultatif. Cela concerne les revenus les plus considérables; dans le cas de salaires modestes, un montant proportionnellement moins élevé peut déjà présenter le caractère d'un salaire variable (même arrêt, consid. 2.1 p. 279). Dans la présente affaire, c'est précisément en raison de leur importance que les bonus en argent, reçus année après année par le demandeur, ont été considérés par les juges d'appel comme une partie de son salaire ”], 139 III 155 consid. 3.2). Se il versamento di una gratificazione non è stato concordato, espressamente o per atti concludenti ( ciò che si verifica segnatamente qualora la prestazione venga corrisposta per almeno 3 anni senza una riserva del carattere non vincolante della corresponsione per gli anni successivi , cfr. DTF 129 III 276 consid. 2, 131 III 615 consid. 5.2), questa prestazione è completamente facoltativa; se per contro un versamento di questo genere è stato concordato, il datore di lavoro è tenuto a procedervi, ma dispone pur sempre di una certa libertà nella fissazione del relativo importo (DTF 131 III 615 consid. 5.2). In concreto le gratifiche versate ai tre dirigenti nel 2010, 2012 e 2013, sono state superiori al salario pattuito (salario di fr. 138'000 a fronte di gratifiche di fr. 150'000, salite a fr. 193'000/196'000 nell'ultimo anno); solo nel 2011 sono state inferiori (fr. 120'000) ma hanno costituito una parte cospicua del reddito. Le gratifiche sono sempre state versate perlomeno negli ultimi 4 anni (eccetto il 2014): in ragione della loro importanza e della loro regolarità esse fanno di conseguenza parte del salario (DTF 129 III 276 consid. 2, 131 III 615 consid. 5.2). Nel caso di specie il salario è pertanto passato da fr. 331'000/334'000 nel 2013 a fr. 138'000 nel 2014. Prendendo la media degli anni dal 2004 al 2013, il salario di TERZ 1 e TERZ 2 ha subito una contrazione da fr. 254'850 a fr. 138'000, quello di TERZ 3 da fr. 240'310 a fr. 138'000, mentre gli utili, compreso l'utile riportato, sono nel frattempo aumentati. Quanto alle affermazioni contenute nella presa di posizione del 17 febbraio 2016 (doc. XII, XIII e XIV) dei tre dirigenti, che hanno sostenuto di aver voluto mantenere invariato il salario e ridurre/eliminare il bonus che non sarebbe più giustificabile alla luce delle mansioni attualmente svolte e del minor coinvolgimento lavorativo, va rilevato che in nessuna occasione, prima del 17 febbraio 2016, la datrice di lavoro ha mai sostenuto una modifica, nel senso di una riduzione, dell'attività svolta dai tre azionisti a giustificazione del mancato versamento delle gratifiche. Al contrario, in sede di ricorso l'insorgente ha rilevato che “ i medesimi azionisti sono attivi nell'azienda quali salariati a tempo pieno ” ed ha aggiunto che la decisione di pagare una gratifica oppure un

dividendo spetta unicamente agli azionisti e a nessun altro (doc. I). Con le osservazioni del 7 dicembre 2015 ha sostenuto che la società ha mantenuto nel tempo i suoi stipendi ma nell'esercizio 2014 ha "rinunciato al versamento della gratifica 2013, optando invece per una distribuzione di dividendo avente medesima competenza fiscale in capo ai beneficiari" (doc. V; cfr. anche doc. X). Le nuove affermazioni contraddicono di conseguenza quanto affermato in precedenza e non devono essere qui considerate analogamente a quanto prevede il principio della priorità della dichiarazione della prima ora secondo cui, in presenza di due versioni differenti, la preferenza deve essere accordata alle dichiarazioni che l'assicurato ha dato nella prima ora, quando egli ne ignorava le conseguenze giuridiche. Le spiegazioni fornite in un secondo tempo non possono integrare le prime constatazioni dettagliate, soprattutto se esse le contraddicono (DTF 121 V 45 consid. 2a; SVR 2008 UV Nr. 12; RAMI 2004 pag. 546). Tale principio non è applicabile se dall'istruttoria della causa siano da attendersi nuovi elementi cognitivi (RAMI 2004 U 524, p. 546 consid. 3.3.4; STFA U 236/98 del 3 gennaio 2000; STFA U 430/00 del 18 luglio 2001). Nulla impedisce pertanto di attenersi a una mutata versione dei fatti se essa risulta maggiormente convincente e corroborata da altri elementi probatori che il richiedente è riuscito a dimostrare con l'alto grado di verosimiglianza richiesto dalla giurisprudenza (DTF 121 V 47 consid. 2a, 208 consid. 6b). Occorre poi fondarsi sulla seconda versione quando questa si limita a completare e non contraddice la prima versione (STF U 33/07 del 20 marzo 2007). In concreto, anche se le dichiarazioni contraddittorie non provengono dalla medesima persona, non può essere dimenticato che la ricorrente, datrice di lavoro degli azionisti/dipendenti chiamati in causa, non poteva ignorare un'eventuale modifica dell'attività svolta dai propri dipendenti od una riduzione del loro tempo di lavoro e, senza dubbio, se questo fosse stato il motivo della riduzione del reddito versato lo avrebbe segnalato se non subito, perlomeno in sede di opposizione o, al più tardi, con il ricorso. Ora, nemmeno nelle osservazioni del 7 dicembre 2015 alla risposta di causa ed in quelle dell'8 febbraio 2016 la società ha accennato a questa circostanza (doc. V). La tesi secondo cui la gratifica sarebbe stata soppressa a causa della modifica e della riduzione dell'attività svolta non trova conferma negli atti e non è comprovata secondo il principio della verosimiglianza preponderante valido nelle assicurazioni sociali. In queste condizioni la riduzione del salario non trova alcuna giustificazione. Ne segue che i dividendi sono stati versati quale integrazione di salario e lo sono stati in relazione con il lavoro svolto dai dirigenti e non per il solo fatto che essi sono azionisti della società ricorrente. La decisione della Cassa di riprendere il 50% dei dividendi così versati, e meglio fr. 99'000 per TERZ 1 e TERZ 2 e fr. 102'000 per TERZ 3, così da riportare il salario conseguito nel 2014 a fr. 237'000, rispettivamente fr. 240'000, ossia importi comunque inferiori rispetto alla media degli ultimi dieci anni e che a TERZ 1 e TERZ 2 erano stati versati per l'ultima volta nel 2006 (a TERZ 3 nel 2009), non appare arbitraria e deve essere tutelata. Il ricorso va di conseguenza respinto.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.