

Il rapporto di lavoro dei soci, amministratori e familiari.

Foggia, 27 febbraio 2024

Prof. avv. Giuseppe Gentile

Sommario

- **L'Amministratore di società: rapporto giuridico**
 - Il compenso agli amministratori
 - Trattamento contributivo e fiscale dei compensi agli amministratori
 - Il trattamento di fine mandato
 - Benefit, PDR e welfare
- **Il socio di società**
- **Il lavoro in ambito familiare**

- **Casi pratici: il contenzioso ispettivo**

1.

L'amministratore di società

GLI AMMINISTRATORI: FUNZIONI

L'**amministratore** svolge all'interno della Società funzioni:

- **gestionali**
- di **rappresentanza esterna**
- spesso anche di **tipo operativo**

Il soggetto individuabile come amministratore all'interno delle Società varia in funzione della forma giuridica della società (di persone o di capitali)

GLI AMMINISTRATORI

- In via generale, **compito tipico** degli amministratori è quello di **gestire la Società** nell'attività di ordinaria e straordinaria amministrazione
- La **legge** riconosce loro alcune **competenze esclusive**: ad es., il *potere di rappresentare la Società* nei confronti di terzi: così, per esempio, concludere contratti, firmare atti processuali (citazioni, ricorsi), ecc.
- La «**fonte**» **primaria** delle funzioni dell'amministratore rimane in definitiva **l'atto costitutivo**, il quale potrebbe attribuire ai **soci** o ad un **organo collegiale** alcune funzioni prerogative degli amministratori stessi

ATTIVITÀ DELL'AMMINISTRATORE E LA CARICA SOCIALE

La disciplina regolante il **rapporto giuridico** che investe il soggetto amministratore è «genericamente» riferibile alla **tipologia della collaborazione coordinata e continuativa** – art. 409 c.p.c. (rito co.co.co.) e art. 50 D.P.R. n. 917/1986 (redditi da lavoro autonomo) sotto forma di ***attività di servizio a favore della Società, di carattere individuale, continuativo e autonomo, nell'ambito delle indicazioni fornite dalla Società stessa e dalle norme di legge***

ATTIVITÀ DELL'AMMINISTRATORE E LA CARICA SOCIALE

CORTE DI CASSAZIONE SEZIONI UNITE (Sentenza n. 1545 del 20 gennaio 2017)

- Il **rapporto** che lega la Società e l'amministratore non è riconducibile né ad un contratto d'opera, né ad un rapporto di lavoro subordinato o parasubordinato (Co.Co.Co.), pertanto esso **non deve essere regolato da alcun contratto**
- Quello tra amministratore o consigliere d'amministrazione e Società è un **rapporto di tipo societario** dal momento che, con la sua attività, egli si immedesima con la Società creando, in questo modo, un'identità di posizione; **mancando, pertanto, una concreta dualità tra le due posizioni, tale rapporto non può in alcun modo essere regolato da un contratto**

ATTIVITÀ DELL'AMMINISTRATORE E LA CARICA SOCIALE

CORTE DI CASSAZIONE SEZIONI UNITE (Sentenza n. 1545 del 20 gennaio 2017)

- Gli effetti saranno che, dal momento che il rapporto tra Società e amministratore (o consigliere di amministrazione) non potrà più essere regolato da un contratto, **per disciplinare le condizioni da applicare a questi soggetti sarà possibile il ricorso agli strumenti offerti dal diritto societario o dal Codice Civile** (*potranno essere utilizzati, a titolo esemplificativo, gli atti di nomina dell'assemblea generale oppure le delibere del consiglio di amministrazione*)

ATTIVITÀ DELL'AMMINISTRATORE E LA CARICA SOCIALE

CORTE DI CASSAZIONE SEZIONI UNITE (Sentenza n. 1545 del 20 gennaio 2017)

- La **stipula di un contratto** sarà possibile limitatamente a quei casi (da individuarsi e da analizzarsi con molta cautela) in cui **in una stessa persona si somma sia la figura dell'amministratore della Società, sia quella diversa avente ad oggetto un'attività di lavoro subordinato, parasubordinato o autonomo**

CUMULO CON ALTRE TIPOLOGIE DI RAPPORTO DI LAVORO

✓ Qualora l'amministratore, oltre ai compiti connessi con la funzione (partecipazione al CDA, alle delibere, alle decisioni strategiche), **svolge anche attività operativa in azienda**, è possibile che in capo al medesimo soggetto vengano contemporaneamente a costituirsi anche ulteriori rapporti di lavoro, intesa quale attività economicamente rilevate, individuabili nelle seguenti forme:

- **rapporto di lavoro dipendente**
- **rapporto di lavoro autonomo**
- **rapporto di lavoro parasubordinato**

CUMULO CON LAVORO SUBORDINATO

Perché la carica di amministratore di società e di dipendente siano cumulabili devono ricorrere le seguenti condizioni:

- amministratore
 - **svolgimento di attività lavorativa diversa dalla carica sociale**

- organo sociale
 - **esercizio di potere direttivo sull'amministratore**, quindi distinzione tra organo gestorio del rapporto di lavoro ed esecutore della prestazione
 - **formazione di una volontà imprenditoriale autonoma** da quella dell'amministratore
 - **concreto assoggettamento al potere disciplinare** degli altri amministratori

CUMULO CON LAVORO SUBORDINATO: CASI PARTICOLARI

In tema di cumulabilità di incarico amministrativo e di rapporto di lavoro subordinato in capo allo stesso soggetto, sono stati definiti **taluni profili specifici di ammissibilità**, distinti in funzione del ruolo amministrativo ricoperto:

1) Amministratore Unico

In questo caso la giurisprudenza si è pronunciata in **senso negativo**, **non potendo configurarsi rapporto di lavoro subordinato**, in quanto non è possibile distinguere i soggetti tipici del rapporto di lavoro legati da vincolo di subordinazione

CUMULO CON LAVORO SUBORDINATO: CASI PARTICOLARI

2) Consigliere di amministrazione

- In questo caso è necessario che non tutti i soggetti consiglieri siano dipendenti e che sia configurabile un effettivo vincolo di subordinazione
- Inoltre, è stata sottolineata la necessità di una gestione del rapporto di lavoro riconducibile alla volontà della Società distinta da quella del singolo amministratore

CUMULO CON LAVORO SUBORDINATO: CASI PARTICOLARI

3) Amministratore delegato

- In questo caso l'amministratore **delegato può essere anche contitolare di un rapporto di lavoro subordinato se è soggetto al potere direttivo del Consiglio di Amministrazione (o di altri eventuali a.d.), purché** non sia unico soggetto dotato di poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione
- È da **escludersi** pertanto la **cumulabilità** dei rapporti di lavoro **se l'oggetto della delega conferita è ampio da escludere il controllo da parte di un soggetto terzo** ed è tale da far esercitare all'amministratore le funzioni di amministratore unico

QUALE RAPPORTO DI LAVORO ?

Il rapporto di lavoro dirigenziale

- La forma di rapporto di lavoro subordinato **che ricorre più di frequente** in caso di contemporanea investitura sociale, è quella attuata con **conferimento di qualifica di dirigente**
- Quella dei dirigenti costituisce **una delle quattro categorie legali** (art. 2095, cod. civ.) - operai, impiegati, quadri e dirigenti - di inquadramento dei lavoratori subordinati

La disciplina del rapporto di lavoro dirigenziale è recata da specifici CCNL intersettoriali o di comparto

QUALE RAPPORTO DI LAVORO

Il rapporto di lavoro dirigenziale

Cassazione 25 settembre 2018, n. 22689

- La Suprema Corte richiama l'**orientamento giurisprudenziale prevalente che ammette la cumulabilità fra la carica di Amministratore e la qualifica di lavoratore subordinato a condizione che sia comprovata**:
 - a) l'assegnazione al lavoratore subordinato di **mansioni diverse dalle funzioni attinenti alla carica organica**;
 - b) la **sussistenza del vincolo di subordinazione** espresso mediante l'effettiva sottoposizione del dirigente al potere direttivo e di controllo del Consiglio di Amministrazione.

QUALE RAPPORTO DI LAVORO

Il rapporto di lavoro dirigenziale

Cassazione 25 settembre 2018, n. 22689

Con tale sentenza la Corte di Cassazione ha affermato che i giudici (di merito) hanno effettuato una ricostruzione effettiva delle modalità di esecuzione del rapporto di lavoro dirigenziale e del rapporto organico.

Ciò sul presupposto che **le mansioni svolte in esecuzione del rapporto di lavoro subordinato fossero del tutto riconducibili alle funzioni tipicamente svolte dall'Amministratore** in quanto caratterizzate dall'attribuzione al dirigente di poteri molto ampi.

Pertanto la subordinazione è stata disconosciuta.

QUALE RAPPORTO DI LAVORO

Amministratori professionisti iscritti all'ordine

Situazione eccezionale è quella rappresentata dal caso in cui il **rapporto di amministrazione** sia **costituito in capo ad un soggetto appartenente ad un ordinamento professionale**, che contempra espressamente l'attività di amministrazione tra le attività proprie della categoria professionale

QUALE RAPPORTO DI LAVORO

Amministratori professionisti iscritti all'Ordine

Nel caso in cui il rapporto di amministrazione sia costituito in capo ad un soggetto il cui ordinamento professionale contempli l'attività di amministrazione di azienda, **l'attività prestata non può riferirsi all'ambito della collaborazione coordinata e continuativa.**

Casi rientranti in tale ipotesi sono:

- ✓ **l'ordinamento professionale di appartenenza** del soggetto comprende l'amministrazione o la gestione d'azienda tra le attività tipiche della categoria
- ✓ **l'incarico di amministratore** è svolto presso una **Società** con attività

2.

**Il compenso agli amministratori:
la gestione nei dettami della giurisprudenza**

DEFINIZIONE

Art. 2389 Codice Civile – comma 3

«Se lo statuto lo prevede, l'assemblea può determinare un importo complessivo per la remunerazione di tutti gli amministratori, inclusi quelli investiti di particolari cariche»

DETERMINAZIONE

I compensi spettanti ai membri del Consiglio di Amministrazione sono stabiliti:

- **all'atto della nomina**
- **dall'assemblea dei soci**
- **dallo statuto**

Possono essere costituiti:

- **in somme e valori di denaro**
- **in tutto o in parte da partecipazione agli utili (o sottoscrizione di prezzo)**
- **in beni e/o servizi in natura (benefit o welfare)**

DETERMINAZIONE

Le delibere assembleari – art. 2364 c.c.

Nelle società prive di consiglio di sorveglianza, l'assemblea ordinaria:

.....

3) determina il compenso degli amministratori e dei sindaci, se non è stabilito dallo Statuto

Pertanto la delibera assembleare che determina e fissa il compenso agli amministratori è sempre necessaria.

..O forse no ??



DETERMINAZIONE

Omessa indicazione nell'atto costitutivo

Il **diritto al compenso** degli amministratori delle Società di capitali è **implicitamente riconosciuto** negli artt. 2364 e 2389 Codice Civile, nei quali si prevede la sua determinazione nell'atto costitutivo, nonché dall'art. 2392 che, in ordine all'adempimento dei loro doveri, richiama le norme del **mandato** (negozio che si presume oneroso *Cassazione sent. 19.03.1991, n. 2895*)

DETERMINAZIONE

Mancate delibere assembleari

La circostanza che non abbiano fatto seguito delibere formali dell'assemblea sociale non è di ostacolo alla determinazione giudiziale del compenso, poiché l'art. 2389 Codice Civile non preclude che, in mancanza di determinazione da parte dell'organo societario, sia il giudice a determinare la misura degli emolumenti dovuti all'amministratore, in virtù dell'espletamento del mandato, da presumersi oneroso (***Tribunale di Milano, sent. 18.05.1995***)

DETERMINAZIONE

Corte di Cassazione, sezione I, sentenza 29.08.2008, n. 21993

- I compensi devono essere **determinati** mediante una **specifica delibera assembleare** quando non sono previsti dallo Statuto
- Pertanto, l'approvazione dei compensi corrisposti agli amministratori che sia contestuale all'approvazione del bilancio è **legittima solo se l'Assemblea vi abbia provveduto in modo espresso**, con apposita discussione
- La **richiesta di determinazione del compenso rivolta dall'amministratore** all'assemblea dei soci risulterebbe **legittima** quando non è espressamente stabilita la gratuità dell'incarico

DETERMINAZIONE

Cassazione Ordinanza n. 11779/2016

- I compensi agli amministratori vanno approvati in assemblea: la sola delibera di approvazione del bilancio, anche se include la posta relativa ai compensi degli amministratori, **non è idonea a fissare la misura del compenso** quando non sia stabilito nell'atto costitutivo

*«Questa Corte è ferma nel ritenere che qualora la determinazione della misura del compenso degli amministratori di Società di capitali, ai sensi dell'art. 2389, primo comma cod. civ., non sia stabilita nell'atto costitutivo, è necessaria un'esplicita delibera assembleare, che **non può** considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio... »*

DETERMINAZIONE

Adeguamento compenso agli amministratori

- Nell'ipotesi in cui l'Assemblea **ometta o rifiuti** di determinare i compensi degli amministratori, **oppure li fissi in misura inadeguata**, gli interessati hanno invece il diritto di ottenere la liquidazione dell'autorità giudiziaria
- La prevalente giurisprudenza ha riconosciuto che ove l'Assemblea di una Società, in mancanza di una disposizione nell'atto costitutivo, si rifiuti od ometta di stabilire il compenso spettante all'amministratore ai sensi dell'art. 2364 e 2389 c.c., o lo determini in misura manifestamente inadeguata, **l'amministratore può chiedere al giudice la determinazione** di esso, così come è espressamente previsto per il mandatario
- Tuttavia la sentenza della **Suprema Corte di Cassazione n. 1554/1981** ha stabilito che **il giudice non può operare l'adeguamento di detto compenso**, qualora la **determinazione** di esso da parte dell'Assemblea della Società sia stata **accettata senza riserva dall'amministratore**

DETERMINAZIONE

Adeguamento compenso agli amministratori

Non esistono motivi ostativi ad un possibile **adeguamento/aumento** del compenso agli amministratori (es: per il particolare svolto, attuazione di piani industriali, raggiungimento di obiettivi, ecc.), purché oggetto di delibera assembleare ai sensi dell'art. 2364 c.c.

DETERMINAZIONE

Mancata delibera assemblea – riflessi penali

Autodeterminazione del compenso

Qualora l'amministratore **riceva un compenso non deliberato** oppure gli venga **erogato un compenso in misura superiore** rispetto a quello stabilito, anche nella forma di benefici non tassati, **può essere oggetto di sanzioni penali** se la rilevanza dell'importo giustifica il caso di danno patrimoniale secondo l'art. 2634 del c.c.

DETERMINAZIONE

Amministratore e compenso gratuito

- L'attività svolta dall'amministratore per la Società si presume svolta a titolo oneroso, tuttavia la prestazione dell'amministratore **può anche essere svolta a titolo gratuito**
- **La gratuità** della prestazione dell'amministratore **deve essere prevista nello Statuto o comunque deve risultare da un'apposita delibera dell'Assemblea** confermata a sua volta dall'Amministratore
- Quindi se l'amministratore svolge la sua attività a titolo gratuito è **consigliabile che l'Assemblea dei soci o il C.d.A. deliberi su tale gratuità con accettazione dell'amministratore o che ciò sia prevista dallo statuto della società.**
- L'accettazione da parte dell'amministratore dell'assenza di remunerazione serve ad evitare future contestazioni, cioè che il beneficiario (quindi l'amministratore) stesso possa prima o poi reclamare un compenso per l'opera svolta (Cass. n.19697/07 e Cass. 15382/2017)

DETERMINAZIONE

Revoca degli amministratori e compenso

Qualora avvenga che l'amministratore sia **revocato** prima della scadenza dell'incarico è necessario distinguere tra amministratori nominati:

- **a tempo determinato**, in questo caso gli amministratori hanno diritto al risarcimento del danno se revocati prima della scadenza senza giusta causa (art. 2383)
- **a tempo indeterminato**, in questo caso la revoca obbliga al risarcimento solo quando non è stato dato un congruo preavviso, salvo ricorra una giusta causa (art. 1725, Cass. Sez. I 7.9.99 n. 9482)

Lo Statuto della Società può in ogni caso escludere il diritto al risarcimento del danno anche nel caso di revoca per giusta causa

DETERMINAZIONE

L'ENTITÀ E LE MODALITÀ CON CUI EROGARE IL COMPENSO AGLI AMMINISTRATORI VARIANO IN RELAZIONE A MOLTEPLICI FATTORI E SONO EROGATE IN MISURA:

- **Fissa**
- **Variabile in base agli utili**
- **Mista**

PER CIÒ CHE ATTIENE LA PERIODICITÀ, QUESTA È STABILITA A PRIORI, PUÒ ESSERE:

- **Mensile**
- **Trimestrale**
- **Semestrale**
- **Annuale**
- **Altro**

3. Trattamento contributivo e fiscale del compenso agli amministratori

TRATTAMENTO CONTRIBUTIVO E FISCALE

- L'amministratore di Società, il cui «rapporto di lavoro» con la Società stessa è riferibile alla fattispecie della **collaborazione coordinata e continuativa**, sarà **obbligatoriamente iscritto alla Gestione Separata** (per la contribuzione INPS) e **all'INAIL** (per l'assicurazione contro gli infortuni e le malattie professionali)
- Il suo **reddito** (compensi e corrispettivi) avrà lo **stesso assoggettamento tributario del reddito di lavoro dipendente** (redditi assimilati di cui all'art. 50, comma 1, lett. c – bis D.P.R. n. 917/1986 TUIR)

TRATTAMENTO CONTRIBUTIVO E FISCALE

La **contribuzione dovuta alla Gestione Separata INPS** è ripartita per 1/3 a carico del collaboratore e 2/3 a carico del committente, secondo le seguenti aliquote:

- ✓ **34,23%** di cui **33%** destinato al Fondo Pensioni, **0,72%** per l'assicurazione di maternità, assegni familiari e degenza ospedaliera e **0,51%** DIS-COLL per i collaboratori privi di altra assicurazione obbligatoria.
- ✓ **24%** per i collaboratori titolari di pensione diretta e per i collaboratori iscritti ad altre forme di previdenza obbligatoria e titolari di pensione non diretta (reversibilità, indiretta)

DISPOSIZIONI PREVIDENZIALI

Come previsto dall'art. 1, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, **sono tenuti all'iscrizione presso una apposita Gestione separata**, presso l'INPS, e finalizzata all'estensione dell'Assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti, **i soggetti che esercitano per professione abituale**, ancorché non esclusiva, **attività di lavoro autonomo**, di cui al comma 1 dell'art. 49 (ora art. 53) del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni ed integrazioni, ***nonché i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa***, di cui al comma 2, lett. a), dell'art. 49 (ora art. 53) del medesimo Testo Unico.

DISPOSIZIONI ASSICURATIVE

L'art. 5 del D.Lgs. 23 febbraio 2000, n. 38 dispone che siano soggetti **ALL'OBBLIGO ASSICURATIVO** i lavoratori parasubordinati indicati all'art. 49 (ora art. 53), comma 2, lett. a) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni e integrazioni, **QUALORA SVOLGANO LE ATTIVITÀ PREVISTE DALL'ART.1 DEL TESTO UNICO N. 1124/1965** o, per l'esercizio delle proprie mansioni, si avvalgano, non in via occasionale, di veicoli a motore da essi personalmente condotti.

DISPOSIZIONI ASSICURATIVE

Ai fini dell'assicurazione INAIL, il committente è tenuto a tutti gli adempimenti del datore di lavoro previsti dal Testo Unico.

- Il premio assicurativo è ripartito nella misura di un terzo a carico del lavoratore e di due terzi a carico del committente.

DISPOSIZIONI ASSICURATIVE

Ai fini del calcolo del premio la base imponibile è costituita dai **compensi effettivamente percepiti**, salvo quanto stabilito dall'art. 116, comma 3, del Testo Unico (cioè, entro il minimale ed il massimale di rendita).

Il tasso applicabile all'attività svolta dal lavoratore è quello dell'azienda qualora l'attività stessa sia inserita nel ciclo produttivo, in caso contrario, dovrà essere quello dell'attività effettivamente svolta.

DISPOSIZIONI ASSICURATIVE

- A decorrere dal 16 marzo 2000, l'art. 5 del D.Lgs. n. 38/2000 ha esteso l'obbligo assicurativo anche agli amministratori non soci che intrattengono un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa - sostanzialmente coincidente con il rapporto di "dipendenza funzionale" - e che, ovviamente, prestano una delle attività rischiose previste dall'art. 1 del T.U. approvato con D.P.R. n. 1124/1965, alle quali va aggiunta la conduzione personale di veicoli a motore, non in via occasionale e per l'espletamento delle proprie mansioni.».

TRATTAMENTO FISCALE

Art. 50 Tuir 917/1986 - Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:
 - *c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica*

TRATTAMENTO FISCALE

Al compenso corrisposto agli amministratori sono applicabili le norme sul lavoro dipendente ex art. 50, co. 1, lett. c bis) TUIR:

- obbligo per il sostituto d'imposta all'applicazione delle ritenute con imposizione a scaglioni di imposta e delle addizionali regionali e comunali
- obbligo del conguaglio fiscale
- riconoscimento delle detrazioni lavoro dipendente
- riconoscimento del credito imposta art. 1 D.L. 66/2014 (Bonus Renzi);
- rilascio della C.U.
- elaborazione e consegna del prospetto paga all'erogazione
- validità del principio cassa "allargato"

L'imposizione fiscale interviene, pertanto, all'atto dell'erogazione del compenso all'amministratore (principio di cassa allargato). Sembra non poter essere applicabile il principio della tassazione separata in caso di corresponsione di compensi agli amministratori riferiti a periodi arretrati

TRATTAMENTO FISCALE

Amministratore lavoratore autonomo: i compensi percepiti sono attratti nel reddito dal lavoro autonomo (art. 53, comma 1, Tuir 917/1986) se:

- necessitano **conoscenze tecnico - giuridiche** direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitato abitualmente
- **l'ordinamento della professione** ricomprende come mansione tipica l'amministrazione e gestione di azienda
- **in assenza di previsioni dell'ordinamento della professione**, l'attività svolta dalla società è connessa alle mansioni tipiche della professione abituale

TRATTAMENTO FISCALE

Deducibilità dei compensi agli amministratori

I compensi dati agli amministratori per le prestazioni svolte nella Società **sono deducibili dal reddito della Società nell'esercizio in cui sono corrisposti**

Tuttavia, come già detto in precedenza, **non sono deducibili** quei compensi **corrisposti agli amministratori senza apposita delibera assembleare o comunque non previsti nello statuto**

In merito alla deducibilità è necessario comunque fare una distinzione tra:

- **compenso in misura fissa (principio di cassa allargato)**
- **compenso come da partecipazione agli utili (principio di competenza)**

TRATTAMENTO FISCALE

Inerenza, congruità e proporzionalità

Il compenso deve essere **determinato secondo criteri di ragionevolezza** in relazione alle dimensioni, alla struttura e alla redditività della Società.

Sul tema la giurisprudenza di legittimità si è espressa più volte affermando:

- **possibilità di negare la deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato** in presenza di una contabilità tenuta in modo irregolare o in presenza di vizi negli atti giuridici dell'impresa (Cassazione, sentenza n. 9497/2008)

TRATTAMENTO FISCALE

Inerenza, congruità e proporzionalità

Sul tema la giurisprudenza di legittimità si è espressa più volte affermando:

- **la piena deducibilità dei compensi deliberati e liquidati** dalle Società di capitali, senza alcuna possibilità di sindacato a cura dell'Amministrazione Finanziaria (Cassazione, sentenza n. 24957/2010)
- che rientra nei **pieni poteri dell'Amministrazione Finanziaria la valutazione di congruità dei compensi corrisposti agli amministratori**, potendone disconoscere parzialmente la relativa deducibilità (Cassazione, sentenza n. 3243/2013)

TRATTAMENTO FISCALE

Rinuncia dei compensi

L'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 73/E del 27 maggio 1994, dopo aver confermato che tutti i crediti ai quali il socio rinuncia vanno portati ad aumento del costo della partecipazione, i quali, per la società, non costituiscono sopravvenienze attive, ha altresì ritenuto come 'naturale' la conseguenza che *“la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta”*

TRATTAMENTO FISCALE

Rinuncia dei compensi

Quindi se un socio-amministratore rinuncia al suo compenso, fiscalmente **è come se il compenso fosse stato incassato**, e deve essere **assoggettato a tassazione** secondo le regole ordinarie

È opportuno che l'Assemblea deliberi una **revoca** del compenso (es: poiché non sussistono più le condizioni per l'erogazione della remunerazione), evitando invece la verbalizzazione di una rinuncia del compenso da parte dell'amministratore stesso

Attenzione: la Fondazione Nazionale dei Commercialisti ritiene critica la tesi dell'incasso giuridico

4. Il trattamento di fine mandato

DETERMINAZIONE

- Il Trattamento di fine mandato è una specifica indennità che l'impresa si impegna a corrispondere all'Amministratore a fine mandato e l'importo **deve essere stabilito da delibera Assembleare in «data certa»** e **non riguarda gli Amministratori rientranti nell'ambito del lavoro autonomo.**
- L'Istituto del TFM pur non essendo espressamente previsto da c.c., nella prassi si **riconde alla disciplina civilista richiamata dall'art. 2120 del C.C. riguardante il TFR del lavoro subordinato.**
- Il trattamento di fine mandato viene **regolato in maniera diversa in presenza o meno di una documentazione «recante data certa»** che attribuisce all'Amministratore il diritto a questa indennità.

DETERMINAZIONE

Il problema della «DATA CERTA» ai fini della tassazione fiscale

La **data certa** anteriore al rapporto può essere soddisfatta con:

- previsione in statuto all'atto della costituzione della Società
- verbale Assemblea redatto da un notaio
- autentica firme delibera assembleare da parte di un notaio
- registrazione delibera assembleare presso Agenzia Entrate
- invio all'Amministratore della delibera con raccomandata in plico senza busta
- deposito del verbale di nomina dell'Amministratore presso la CCIAA
- il timbro postale che deve ritenersi idoneo a conferire carattere di certezza alla data di una scrittura tutte le volte in cui lo scritto faccia corpo unico con il foglio sul quale il timbro stesso risulti apposto
- scambio corrispondenza con PEC

TRATTAMENTO FISCALE

TASSAZIONE SEPARATA:

- si applica **in presenza di documentazione con data certa**
- sul TFM la Società erogante deve **trattenere una ritenuta d'acconto** del 20% (art. 17. c. 1 , lett. c) - art. 25, c.1 ed art. 24, c.1. ultimo periodo DPR n. 600/73, nonché Circ. AdE n. 58/2001 e n. 67/2001)
- dovrà essere **versata la contribuzione previdenziale** (Gestione Separata)
- la **ritenuta d'acconto** va versata in modello F24 con il cod. trib. 1040
- **non sembrano obbligatori il cedolino** paga e il **LUL**
- deve essere **predisposta la C.U.** (sezione dipendenti)

NB: Per i TFM corrisposti per un valore superiore a 1.000.000 €, l'eccedenza del predetto limite è soggetta a tassazione ordinaria (articolo 24 del D.L. n. 201/2011, convertito in Legge n. 214/2011 comma 31)

TRATTAMENTO FISCALE

TASSAZIONE ORDINARIA:

- si applica **in caso di mancata presenza della documentazione avente data certa** attestante il diritto all'indennità con data anteriore all'inizio del rapporto di Amministratore
- il TFM sarà assoggettato a **tassazione ordinaria** e a **contribuzione previdenziale** (Gestione Separata)
- deve essere **predisposto cedolino** paga e **LUL**
- dovrà essere **riportato nella dichiarazione annuale dei redditi** alla sezione «redditi da lavoro dipendente» (quadro RC Unico PF o quadro C modello 730)
- dovrà essere **predisposta la C.U.** (sezione dipendenti)

TRATTAMENTO FISCALE

DEDUCIBILITÀ

TFM risultante da atto scritto:

- la deducibilità del TFM ha la sua fonte normativa nell'art. 105 c. 4 del T.U.I.R., che regola la disciplina degli accantonamenti TFR, ex art. 2117 c.c. e che ne stabilisce la deducibilità secondo il ***criterio della competenza*** attraverso apposito accantonamento nel bilancio d'esercizio

TFM non risultante da atto scritto:

- estensione del principio di ***cassa allargata*** (12 gennaio) disposto dall'art. 95, c. 5 del T.U.I.R. per i compensi spettanti agli amministratori con **deducibilità** dal reddito d'impresa **nell'esercizio in cui avviene il pagamento**

TRATTAMENTO FISCALE

DEDUCIBILITÀ

Cassazione Sez. Trib. del 20 luglio 2018, n. 19368.

- **Non sono deducibili** gli accantonamenti a bilancio di somme per TFM a favore degli amministratori **se non risultano da atto avente data certa** (quale fonte dell'indennità) anteriore all'inizio del rapporto.
- Il richiamo alla lettera c) dell'art. 17 DPR 917/1986 non serve solo a identificare la categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità, ma altresì a individuare la sussistenza delle condizioni richieste ai fini della tassazione separata anche con riguardo alla deducibilità degli accantonamenti.

TRATTAMENTO FISCALE

LA RINUNCIA AL TFM E IL SUO «INCASSO GIURIDICO»

(Cassazione n. 1335/2016 e Risoluzione AdE del 13 ottobre 2017, n. 124)

- La **rinuncia ai crediti** correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) **presuppone l'avvenuto incasso giuridico** del credito e quindi l'obbligo di **sottoporre a tassazione il loro ammontare**, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta (tesi questa già avallata con la CM n. 73-1994).
- La **rinuncia di un qualsiasi credito vantato nei confronti della società da parte di un suo socio**, presupponendo la volontà di capitalizzare la Società stessa, porta all'applicazione del «nuovo» comma 4 bis dell'articolo 88 del Tuir che stabilisce, letteralmente, che *«la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale [...] A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero»*

TRATTAMENTO FISCALE

LA RINUNCIA AL TFM E IL SUO «INCASSO GIURIDICO»

(Cassazione n. 1335/2016 e Risoluzione AdE del 13 ottobre 2017, n. 124)

Si posso avere due diverse situazioni:

- 1) **Rinuncia la TFM da parte di “socio-amministratore” (non professionista):**
 - a) per la Società non si genera alcuna sopravvenienza imponibile in quanto trattasi di persona fisica non esercente attività d’impresa e non rileva nemmeno se gli accantonamenti annuali sono stati o meno dedotti per competenza dalla Società
 - b) la Società deve applicare la ritenuta d’acconto del 20% e l’importo è tassato sul socio-amministratore come reddito assimilato al lavoro dipendente

TRATTAMENTO FISCALE

LA RINUNCIA AL TFM E IL SUO «INCASSO GIURIDICO»

(Cassazione n. 1335/2016 e Risoluzione AdE del 13 ottobre 2017, n. 124)

- 2) **Rinuncia al TFM da parte di un “amministratore non socio della Società”:**
 - a) nel caso di specie la Società deve tassare come sopravvenienza imponibile la quota di accantonamenti dedotta in passato per competenza (non è tassata la quota di fondo non dedotta in assenza di atto avente “data certa” anteriore all’inizio del rapporto)
 - b) non deve essere applicata la ritenuta d’acconto del 20% e l’amministratore non subisce alcuna tassazione

5. Benefit, PDR e welfare

FRINGE BENEFIT

ELEMENTI ESCLUSI DALL'IMPONIBILE FISCALE E CONTRIBUTIVO

Le **somme** (compensi in denaro) e i **valori** (compensi in natura) percepiti in relazione al rapporto di lavoro dipendente che, in deroga al principio generale, **sono** in tutto o in parte **esclusi dal reddito imponibile** (sia ai fini fiscali che a quelli contributivi)



sono elencati tassativamente dalla legge (art. 51, comma 2, D.P.R. n. 917/1986 e art. 12, L. n. 153/1969)

LA MEDESIMA DISCIPLINA È APPLICABILE ANCHE AGLI AMMINISTRATORI (ART. 34 Legge 342/2000)

FRINGE BENEFIT

LA RETRIBUZIONE IN NATURA

Il datore di lavoro ed il lavoratore possono stabilire che una quota di retribuzione sia costituita, anziché da denaro, **da prestazioni in natura**, quali la concessione del vitto e dell'alloggio, o prevedere l'attribuzione di una quota dei prodotti raccolti o trasformati

Come già sottolineato in precedenza, le retribuzioni in natura ed i “benefits” hanno un trattamento contributivo e fiscale particolare, così come analiticamente indicato nelle schede che seguono

FRINGE BENEFIT

Definizione:

- **Beni ceduti e servizi prestati** a qualunque titolo nel periodo d'imposta, anche a titolo liberale in relazione al rapporto di lavoro, compresi i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge dal dipendente o ad altri familiari, o il diritto di ottenerli da terzi

Criterio di determinazione:

- Si applicano le **disposizioni** relative alla **determinazione del valore normale di beni e servizi contenuti nell'art. 9 del TUIR** e cioè il **prezzo o il corrispettivo mediamente praticato** per i beni e i servizi della stessa specie o similari
- Per la determinazione del valore si fa riferimento ai listini delle Camere di Commercio e alla tariffe professionali

FRINGE BENEFIT

Quali BENEFIT agli amministratori?

A favore degli amministratori vale la disciplina di cui all'art. 51, comma 2 del TUIR 917/1986:

- **Previdenza Complementare**
- **Sanità integrativa**
- **Alloggio**
- **Somministrazione vitto (ticket restaurant)**
- **Auto ad uso promiscuo**
- **Stock option**
- **Generalità dei prodotti ceduti dall'azienda**
- **Buoni carburante, carrello della spesa**
- **Somme e oneri per utilità e servizi di cui alle lettere f), f-bis), f-ter), f-quater**
- **Altri**

FRINGE BENEFIT

USO PROMISCUO DELL'AUTOVETTURA

- In caso di **assegnazione** ai dipendenti di **un autoveicolo, motociclo, ciclomotore aziendale**, del quale viene consentito anche l'uso per motivi personali, **costituisce retribuzione imponibile** solo il 30% della tariffa ACI corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 Km annui, da suddividere per i mesi di utilizzo, al netto di eventuali importi trattenuti al dipendente



In caso di uso esclusivamente personale del veicolo concesso dal datore di lavoro si applica il criterio ordinario del «valore normale», mentre l'uso esclusivamente lavorativo del veicolo comporta che il bene non concorre a formare il reddito del dipendente

FRINGE BENEFIT

AUTO AGLI AMMINISTRATORI

L'articolo 164, comma 1, lettera b-bis, Tuir continua a consentire la deduzione agevolata al 70% solo per i veicoli «dati in uso promiscuo ai dipendenti» (circolare 5/E/2001)

Quindi, per gli amministratori:

- **i costi da bilancio delle vetture loro assegnate** (anche per pochi giorni) **si deducono al 100%, nel limite del fringe benefit tassato** (che è al netto dell'eventuale rimborso pagato dall'amministratore, comprensivo di Iva)
- **l'eccedenza è deducibile al 20%** se l'uso è promiscuo o è indeducibile se l'uso è solo personale
- è bene prevederne l'attribuzione con **delibera assembleare**

TRASFERTE E RIMBORSI SPESE

TRASFERTE FUORI COMUNE

La trasferta si ha quando il lavoratore viene **temporaneamente** inviato a prestare la propria attività lavorativa presso una sede diversa da quella aziendale di riferimento (quando invece la variazione del luogo di lavoro avviene a titolo definitivo, si è in presenza di un trasferimento)

INDENNITÀ DI TRASFERTA SENZA O CON PARZIALE RIMBORSO DELLE SPESE SOSTENUTE	
L'indennità corrisposta al lavoratore in trasferta	è esente da imposizione fino ad un massimo di € 46,48 al giorno (€ 77,47 per le trasferte all'estero)
Quando al dipendente vengono rimborsate, oltre alla spese di viaggio, anche le spese di vitto o di alloggio oppure quando questi sono forniti gratuitamente	l'indennità è esente fino ad un massimo di € 30,99 (€ 51,65 per le trasferte all'estero)
Quando al dipendente vengono rimborsate, oltre alla spese di viaggio, anche le spese di vitto e di alloggio oppure quando questi sono forniti gratuitamente	l'indennità è esente fino ad un massimo di € 15,49 (elevati a € 25,82 per le trasferte all'estero)

TRASFERTE E RIMBORSI SPESE

RIMBORSO INTEGRALE DELLE SPESE SOSTENUTE CON O SENZA INDENNITÀ O DIARIA

La scelta del trattamento di trasferta tra quelli a disposizione è rimessa alle parti e può essere modificata ai fini dell'imponibilità (ma non nel corso dello stesso evento), non essendo vincolante il criterio utilizzato in precedenza per le successive missioni

Sono esenti: (se sostenute per missioni al di fuori del territorio comunale)	• le spese relative al viaggio, al trasporto, al vitto e all'alloggio, totalmente e senza limiti
	• le spese documentate e deducibili
	• le altre spese non documentabili nel limite complessivo di € 15,49 giornaliero (€ 25,82 se all'estero)

TRASFERTE E RIMBORSI SPESE

TRASFERTE NEL COMUNE SEDE DI LAVORO

TRASFERTE E RIMBORSI SPESE

Dal sito del Ministero del Lavoro

Libro unico e rimborsi spese agli amministratori

*“... devono essere **registrate** le spese dei soggetti iscrivibili nel LUL stesso, per cui se le spese si riferiscono all'amministratore sì, se si riferiscono all'amministratore in qualità di socio no [...].*

*Nel caso di **amministratori che non percepiscono alcun compenso**, può essere utilizzato in analogia estensiva, in ottica di semplificazione, quanto chiarito dal Vademecum al punto B.4 da cui si evince che **l'amministratore 'senza compensi' non deve essere registrato a Libro Unico**, tanto che non sorge neppure l'obbligo di istituzione; pertanto la sola percezione di rimborsi spese da parte dell'amministratore senza compensi andrà documentata nei modi ritenuti più opportuni ma senza transitare sulle pagine del LUL...”*

ADEMPIMENTI

Collocamento

il Ministero del Lavoro, con Nota n. 4746 del 14/2/2007, ha affermato che “...*vadano ESCLUSI DALL'OBBLIGO DI COMUNICAZIONE quei rapporti, che, pur rientrando astrattamente nell'area della cd. parasubordinazione, non presentino rischi consistenti di abuso o elusione della normativa inderogabile in materia di lavoro....*”.

Fra i rapporti esclusi, il Ministero del Lavoro annovera anche “...le nomine dei componenti di organi di amministrazione e controllo di società”.

ADEMPIMENTI

Libro unico del lavoro

Relativamente agli **incarichi di amministratore di società**, non esercitate per professionale abituale di lavoro autonomo, l'art. 39, commi 1 e 2, del D.L. 25 agosto 2008, n. 112 dispone che **il datore di lavoro privato deve istituire e tenere il Libro unico del lavoro nel quale sono iscritti tutti i collaboratori coordinati e continuativi.**

Per ciascun amministratore, quindi, DEVONO ESSERE INDICATI IL NOME E COGNOME, IL CODICE FISCALE, LA QUALIFICA ED IL COMPENSO, NONCHÉ LE RELATIVE POSIZIONI ASSICURATIVE.

ADEMPIMENTI

Libro unico del lavoro

cosa deve essere riportato nel libro unico?

- **Nel Libro unico del lavoro deve essere effettuata ogni annotazione relativa a dazioni in danaro o in natura corrisposte o gestite dal datore di lavoro, compresi le somme a titolo di rimborso spese, le trattenute a qualsiasi titolo effettuate, le detrazioni fiscali.**

ADEMPIMENTI

Libro unico del lavoro

quando vanno registrati gli amministratori?

Come chiarito dal Ministero del Lavoro con Circolare n. 20/2008, gli amministratori vanno registrati sul Libro unico **UNA PRIMA VOLTA A SEGUITO DELL'IMMISSIONE AL LAVORO e poi esclusivamente **CON RIFERIMENTO AI PERIODI IN CUI PERCEPISCONO UN COMPENSO.****

PROCEDURE E ADEMPIMENTI

- ✓ **NO** contratto di collaborazione coordinata e continuativa
- ✓ **NO** comunicazione telematica UNILAV
- ✓ **SI** iscrizione GESTIONE SEPARATA INPS
- ✓ **SI** assoggettamento INAIL per le attività protette
- ✓ **SI** flusso UNIEMENS
- ✓ **SI** registrazione nel Libro Unico del Lavoro, al percepimento del compenso (e foglio paga)
- ✓ **SI** redazione e consegna C.U. (se erogato compenso)

PREMIO DI RISULTATO

APPLICABILITÀ IMPOSTA SOSTITUTIVA A FAVORE DEGLI AMMINISTRATORI

Circolare AdE del 15 giugno 2016, n. 28/E

Ai sensi del comma 186 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità, l'agevolazione trova applicazione con riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente a quello di percezione delle somme agevolate, a euro 80.000. La misura indicata richiede quindi, analogamente alle precedenti agevolazioni **due requisiti**: uno di natura **qualitativa**, costituito dalla natura del reddito prodotto, l'altro di natura **quantitativa**, individuato nel limite reddituale

Per il primo aspetto, il tenore letterale della norma esclude che l'agevolazione sia applicabile ad altre categorie di soggetti, quali, ad esempio, i soggetti titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c-bis, del TUIR

WELFARE

I BENEFICIARI

GENERALITÀ DI DIPENDENTI O CATEGORIA DI ESSI

I servizi di welfare per essere esclusi dalla base imponibile devono essere:

· offerti (ut

· erogati (

ATTENZIONE

Il concetto di categoria va riferito a tutti i dipendenti di un certo tipo (ad esempio, tutti i dirigenti, tutti quelli di un certo livello o una certa qualifica)

WELFARE

WELFARE AGLI AMMINISTRATORI

Anche gli amministratori che percepiscono compensi qualificabili come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente possono usufruire della disciplina fiscale degli oneri di utilità rientranti nel sistema di welfare aziendale

L'Agenzia delle Entrate (Interpello 954-1417/2016) ha dichiarato l'ammissibilità all'esclusione dalla tassazione nei confronti degli amministratori di Società beneficiari di opere e servizi riconosciuti dal «datore di lavoro» volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o accordo o regolamento interno aziendale (a valenza negoziale) secondo le previsioni di cui alla lettera f), comma 2, articolo 51, fermo restando la necessità di rispettare i limiti e le condizioni ivi previsti

6. Il socio di società

I SOCI

Il **rapporto di lavoro** del socio con la società è legato dal seguente vincolo:

- **Partecipazione societaria** - obbligo di conferimento del socio (art. 2253 c.c.)

Tale conferimento è articolato, potendo infatti trattarsi di:

- **conferimento in denaro**
- **conferimento in beni in natura**
- **prestazioni d'opera o di servizi**

IL SOCIO D'OPERA

- **L'oggetto del conferimento** all'interno delle Società di persone (Società in nome collettivo e in accomandita semplice) può essere costituito dalla **prestazione di un' opera o di un servizio e quindi di attività lavorativa**
- In questo caso la **figura del socio** viene a definirsi quale **“socio d'opera”**, che appunto presta la propria opera a titolo di partecipazione societaria ed è titolare degli stessi poteri sociali degli altri soci

IL SOCIO D'OPERA NELLE SOCIETA' DI PERSONE

- Risulta assai **delicata**, per il socio di **Società di persone** (che, di norma, presta abitualmente la sua attività a favore della Società anche con funzioni gestionali e di responsabilità), **la compatibilità con altre tipologie di rapporto** (subordinato, parasubordinato o autonomo) **relativamente ad attività di tipo operativo** (tecniche amministrative o commerciali) svolte nei confronti della Società stessa

CONFIGURABILITÀ DEL RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

Nella pratica, può essere non agevole distinguere la prestazione del socio d'opera ed il rapporto di lavoro subordinato. Per il primo, infatti, l'attività prestata è l'oggetto derivante dall'obbligo sociale

Pertanto, il rapporto di subordinazione è configurabile quando:

- **l'attività lavorativa è *diversa*** da quella che il socio è obbligato a rendere in virtù del rapporto sociale
- **ricorrono, ovviamente, i *requisiti* della subordinazione**

IL LAVORO SUBORDINATO

Nel dettaglio, gli **elementi caratterizzanti il lavoro subordinato** “tipico” sono:

- la **subordinazione** del prestatore di lavoro al potere direttivo, disciplinare e di controllo del datore di lavoro (c.d. **etero-direzione**)
- il lavoratore è soggetto al **rispetto di un orario** di lavoro fisso e predeterminato
- la **retribuzione è predeterminata**, così come le modalità di erogazione della stessa, e viene definita dal CCNL
- **l'assenza del rischio** sul risultato della prestazione;

CONFIGURABILITÀ DEL RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

Secondo la giurisprudenza consolidata, pertanto:

- **i soci non amministratori delle società semplici ed in nome collettivo**
- **il socio accomandante nell'accomandita semplice**

possono instaurare un rapporto di lavoro subordinato, soltanto se sottoposti al controllo gerarchico di altro socio

CONFIGURABILITÀ DEL RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

Ancora, gli orientamenti giurisprudenziali hanno individuato **due condizioni** che devono ricorrere al fine della sussistenza del rapporto di lavoro subordinato tra Società e socio:

1. **l'oggetto dell'attività lavorativa prestata dal socio non deve integrare l'oggetto del conferimento** di cui al contratto sociale
2. **l'attività prestata dal socio è sottoposta al controllo gerarchico di altro socio con poteri di supremazia**

CONFIGURABILITÀ DEL RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

- Il fatto che sussista una **partecipazione del socio alle scelte societarie** anche di una certa importanza **non esclude di per sé** che possa configurarsi un rapporto di lavoro subordinato con la Società stessa
- È sempre comunque **necessario** condurre un' **indagine** che **accerti la sussistenza delle due condizioni di ammissibilità** sopra esposte

CONFIGURABILITÀ DEL RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

- La giurisprudenza (cfr., tra le altre, Cass. 21 giugno 2010 n. 14906) ha infatti **escluso** che **l'esercizio di mansioni organizzative** dell'attività tecniche comportino la **sussistenza di un vincolo organizzativo e gerarchico** nei confronti degli altri soci
- È necessario al riguardo che **ricorrano atti espressivi di un effettivo potere di supremazia**, non essendo sufficienti semplici enunciazioni di regole o direttive programmatiche

IL SOCIO NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI

Nelle Società di capitali (società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni), specialmente in quelle di medio-grandi dimensioni, **la distinzione della personalità giuridica delle Società da quella dei singoli soci** rende più agevole configurare lo svolgimento di una prestazione di lavoro subordinato da parte di questi ultimi.

In via generale, nell'attività prestata dal socio **può identificarsi lavoro subordinato** quando contestualmente:

- l'attività in questione **non è contemplata nell'atto costitutivo** come prestazione accessoria
- **presenta i requisiti della subordinazione**

IL SOCIO NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI

In particolare, secondo la giurisprudenza (cfr., tra le altre, Cass. 2 luglio 1999 n. 6827), il **requisito della subordinazione** è dimostrato dal socio che intenda farne valere la sussistenza, in presenza di un **“vincolo di soggezione del lavoratore al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore di lavoro**, (Consiglio di Amministrazione, n.d.r.) *il quale discende dall'emanazione di **ordini specifici** oltre che dell'esercizio di un'assidua attività di vigilanza e di controllo dell'esecuzione delle prestazioni lavorative”*

IL SOCIO NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI

In tale prospettiva, è la pronuncia della Suprema Corte, che, con Sentenza 17 novembre 2004, n. 21759, ha ribadito:

- **la compatibilità della carica di socio di Società di capitali con quella di lavoratore subordinato, salvo il caso in cui il socio abbia di fatto assunto, nell'ambito della Società, l'effettiva ed esclusiva titolarità dei poteri di gestione**

SOCIO UNICO AZIONISTA O “SOCIO SOVRANO”

Il rapporto di subordinazione tra socio e Società di capitali è ammesso anche quando il socio sia azionista di maggioranza, sempreché l'attività che svolge abbia le caratteristiche della subordinazione

È escluso, invece, il rapporto di subordinazione, nel caso del socio azionista unico e del “socio sovrano” che partecipa al capitale sociale in misura tale da avere da solo la maggioranza richiesta per la validità delle deliberazioni assembleari in sede ordinaria e straordinaria, in quanto questi non può essere dipendente della società quando di fatto ne abbia assunto l'effettiva ed esclusiva titolarità dei poteri di gestione (cfr., tra le altre, Cass. 5 maggio 1998, n. 4532; Cass. 17 novembre 2004 n. 21759)

SINTESI

SOCI E AMMINISTRATORI

AMMISSIBILITA' RAPPORTO LAVORO SUBORDINATO

Ammissibilità

Sintesi

- **Società di capitali (società per azioni e società a responsabilità limitata): tranne nell'ipotesi in cui il socio detenga oltre il 50% delle azioni o delle quote della società, è possibile instaurare, sussistendo il requisito della subordinazione, un rapporto di lavoro dipendente con la società stessa.**
- **Non è, al contrario, ammissibile stipulare un contratto di lavoro subordinato fra la società ed il socio accomandatario di una società in accomandita per azioni.**

SOCI

AMMISSIBILITA' RAPPORTO LAVORO SUBORDINATO

Ammissibilità

Sintesi

- **Società di persone (società semplice, società in nome collettivo, società in accomandita semplice): tranne in casi eccezionali, nei quali la Giurisprudenza lo ha ritenuto ammissibile, non viene reputata possibile l'instaurazione di rapporto di lavoro subordinato fra la società e i soci, eccezione fatta, nelle società in accomandita semplice, per i rapporti di lavoro instaurati con i soci accomandanti, a meno che gli stessi non detengano oltre il 50% delle quote.**

GESTIONE PREVIDENZIALE

La **copertura previdenziale del socio d'opera** è determinata dalle apposite gestioni previdenziali speciali istituite presso l' INPS, individuate **in funzione dell'attività svolta dall'impresa**:

- **Gestione INPS COMMERCianti**
- **Gestione INPS ARTIGIANI**

L'iscrizione alla Gestione INPS è **obbligatoria per i soci che partecipano con continuità e prevalenza al lavoro in azienda, organizzata e/o diretta prevalentemente con il lavoro dei soci e dei loro familiari, anche senza dipendenti e/o collaboratori** (e secondo l'inquadramento INPS – es: non iscrizione per inquadramento industria)

GESTIONE PREVIDENZIALE

Tale previsione **riguarda i soci di:**

- Società in nome collettivo ed i loro familiari coadiutori
- Società di fatto
- Società in accomandita semplice
 - ✓ accomandatari
 - ✓ accomandanti che siano familiari coadiutori degli accomandatari
- Soci di srl

Non sono iscritti alle Gestione speciale INPS i soci e gli amministratori delle

GESTIONE PREVIDENZIALE

La **contribuzione IVS** è determinata in percentuale sul reddito di impresa, **nel rispetto dei minimali e massimali imponibili** (cfr *Circ. Inps 22/2017*)

Le aliquote contributive vengono determinate sulla base di due parametri:

- ✓ **requisito soggettivo**
- ✓ **requisito reddituale**

GESTIONE PREVIDENZIALE

Base imponibile

- La base imponibile su cui calcolare i contributi è **costituita dalla totalità dei redditi di impresa prodotti nell'anno** cui la contribuzione si riferisce, nel rispetto dei minimali e massimali di legge. Per questo motivo il versamento dei contributi è costituito da un sistema di acconto/conguaglio

A norma dell'art. 55 del T.U.I.R., sono redditi d'impresa quelli che derivano dall' "[...] *esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 cod. civ., [...]. Sono inoltre considerati redditi d'impresa i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 cod. civ. [...]*" (art. 55 T.U.I.R.).

- La base imponibile **per i soci lavoratori di s.r.l.** iscritti alle Gestioni speciali è costituita **dalla parte del reddito di impresa della s.r.l. attribuita al socio in funzione della quota di partecipazione agli utili**

LA GESTIONE SPECIALE INPS

Sono tenuti all'assicurazione **presso la apposita Gestione INPS** dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli **esercenti attività commerciali**:

- ✓ I **titolari o gestori in proprio di imprese** (qualunque sia il numero di dipendenti), organizzata e/o diretta prevalentemente con lavoro proprio o dei componenti della famiglia;
- ✓ I **familiari coadiutori** operanti nell'impresa commerciale (iscritti nella posizione del socio e che corrisponde la contribuzione).

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

Un aspetto particolarmente dibattuto è relativo alla **obbligo o meno** di una **duplice iscrizione e contribuzione** (Gestione commercianti e Gestione Separata I.N.P.S.) nel caso di **coesistenza delle posizioni di amministratore di srl commerciale e di socio lavoratore**

La questione ha trovato trova le sue fonti in diverse sedi (legislative, amministrative e giurisprudenziali)

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

L' INPS, in particolare, ha in più sedi **affermato l'obbligatorietà** della doppia iscrizione e contribuzione:

- ✓ **alla Gestione speciale commercianti**, in relazione alla posizione di socio lavoratore
- ✓ **alla Gestione Separata**, per l'attività di Amministratore, se compensata

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

La giurisprudenza di legittimità

- La Corte di Cassazione (cfr. Sentenze n. 20886, del 5 ottobre 2007 e n. 854, del 17 gennaio 2008) **aveva escluso invece la necessità della duplice assicurazione**
- Con sentenza n. 3240 del 12 febbraio 2010 la Corte di Cassazione **aveva peraltro ribadito l'incompatibilità** della doppia iscrizione, stabilendo l'iscrizione alla gestione corrispondente all'attività svolta con carattere di *abitualità e prevalenza*

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

Tuttavia, l' art. 12, comma 11 del D.L. n. 78/2010 (conv. in L. n. 122/2010), ha **ribadito l'obbligo** della doppia iscrizione assicurativa

- Pertanto, **lo svolgimento abituale di attività autonoma in ambito commerciale comporta l'obbligo di assicurazione presso la gestione commercianti INPS**
- Tale obbligo **non è tuttavia incompatibile con l'iscrizione alla gestione separata, per chi svolge attività professionale o di collaborazione**

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

Da ultimo, la sentenza n. 15/2012 della **Corte Costituzionale** ha ritenuto non fondata la questione di legittimità, promossa dalla Corte d'appello di Genova, dell'art. 12, comma 11, D.L. n. 78/2010.

La conseguenza di tale pronuncia sugli obblighi contributivi del socio di s.r.l. commerciale che svolga attività nella società stessa e ne sia anche amministratore è il pagamento della relativa contribuzione:

- **sia alla Gestione Commercianti INPS**
- **sia alla Gestione Separata dell' INPS**

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

Corte Cassazione ordinanza numero 1759 del 27 gennaio 2021

la **Corte di Cassazione**, con l'**ordinanza numero 1759 del 27 gennaio 2021**, è intervenuta sulla questione del **doppio obbligo contributivo** in capo ai commercianti che sono al contempo **soci e amministratori** della **Società a responsabilità limitata (S.r.l.)**.

- Questi ultimi, infatti, sono obbligati al versamento sia dei **contributi commercianti**, per il **reddito d'impresa** prodotto dalla società, sia dei contributi dovuti alla **gestione separata** per l'eventuale compenso ricevuto in qualità di **amministratore**.

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

***Corte Cassazione* ordinanza numero 1759 del 27 gennaio 2021**

La Suprema Corte, sul punto, non nega *tout court* la possibilità della doppia iscrizione, **ma stabilisce che le mansioni intellettuali svolte dall'amministratore di una S.r.l. non obbligano di per sé il socio che svolge questo incarico all'iscrizione alla gestione commercianti.**

In buona sostanza, lo svolgimento della sola attività di amministratore, senza alcuna **partecipazione diretta all'attività materiale ed esecutiva dell'azienda non può essere sufficiente ad imporre l'iscrizione alla posizione commercianti.**

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

Corte Cassazione ordinanza numero 1759 del 27 gennaio 2021

Sul punto, la Suprema Corte si è espressa in questo senso:

“Nella fattispecie in esame la Corte territoriale ha rilevato che il facere che avrebbe giustificato una doppia iscrizione avrebbe dovuto essere diverso e distinto da quello di amministratore, e che nella specie lo svolgere attività di supervisione, fungere da referente per i clienti e fornitori o l’aver assunto un dipendente rientravano tutte nelle competenze dell’amministratore”

È onere dell’INPS, secondo gli Ermellini, dimostrare **la partecipazione diretta** all’attività materiale ed esecutiva dell’azienda, da cui discenderà la necessità di iscrivere il socio-amministratore di una S.r.l. alla gestione commercianti.

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

CIRCOLARE INPS DEL 10 GIUGNO 2021 N. 84 (e Circ. Inps n. 88/2021)

Devono essere **esclusi dalla base imponibile contributiva i redditi di capitale** attribuiti agli iscritti alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali **derivanti dalla partecipazione a società di capitali** nella quale i lavoratori autonomi non svolgono attività lavorativa (cfr anche Cassazione n. 21540/2019, n. 23790/2019, n. 23792/2019, n. 24096/2019 e n. 24097/2019).

- La citata giurisprudenza ha evidenziato come, tenuto conto della differenziazione tra **redditi di impresa** (di cui all'articolo 55 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante "Testo unico delle imposte sui redditi") e **redditi di capitale** (di cui all'articolo 44 del D.P.R. n. 917/1986), le disposizioni di cui all'articolo 3-bis del decreto-legge n. 384/1992 individuano la base imponibile dell'obbligazione contributiva per i soggetti iscritti alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali nei redditi di impresa denunciati ai fini IRPEF, a cui non è possibile ascrivere i redditi di capitale.

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

CIRCOLARE INPS DEL 10 GIUGNO 2021 N. 84 (e Circ. Inps n. 88/2021)

In merito, la Corte di Cassazione (cfr. la sentenza n. 23790/2019) ha evidenziato che, dal quadro giuridico di riferimento, appare che per i soci di società commerciali **la condizione essenziale perché sorga l'obbligo contributivo nella Gestione degli artigiani e dei commercianti** è quella della "**partecipazione personale al lavoro aziendale**", mentre "**la sola percezione di utili derivanti da una mera partecipazione (senza lavoro) in società di capitali non può far scattare il rapporto giuridico previdenziale, atteso che il reddito di capitale non rientra tra quelli costituzionalmente protetti, per il quale la collettività deve farsi carico della libertà dai bisogni (tra i quali rientra il diritto alla pensione al termine dell'attività lavorativa)**".

Ne consegue che gli utili derivanti dalla mera partecipazione a società di capitali, senza prestazione di attività lavorativa, disciplinati dal Testo unico delle imposte sui redditi tra i redditi di capitale, non sono ascrivibili alle disposizioni di cui all'articolo 3-bis del decreto-legge n. 384/1992.

LA QUESTIONE DELLA «DOPPIA CONTRIBUZIONE»

Corte Cassazione n. 8474/2017 - 26022/2018 – 26030/2018 - 26221/2018 – 26224/2018 – 26811/2018.

Attività di amministratore:

- ▣ **Gestione degli aspetti economici e finanziari dell'azienda, la valutazione delle fonti esterne di finanziamento, la gestione dei rapporti con gli istituti di credito, le direttive impartite alla struttura dirigenziale, il controllo di qualità, il coordinamento delle attività di appalto, il controllo dei risultati**

Attività di socio:

- ▣ **Gestione commerciale dell'azienda, lo svolgimento dell'attività abituale in azienda identificabile con l'oggetto sociale, attività di natura organizzativa, l'inserimento nel ciclo produttivo.**

7.

Il lavoro dei familiari

LE FONTI

- Art. 230-bis Codice Civile;
- Circolare del Ministero del lavoro prot. 37/0010478 del 10 giugno 2013;
- Circolare del Ministero del lavoro prot. 37/0014184 del 5 agosto 2013;
- Sentenza della Corte di Cassazione, Sezione Lavoro, del 27 febbraio 2018, n. 4535;
- Lettera Circolare dell'INL del 15 marzo 2018, n. 50

AMBITO APPLICATIVO

Art. 230-bis c.c.

impresa familiare
=
quella cui collaborano:

- il coniuge;
- i parenti entro il terzo grado;
- gli affini entro il secondo

Collaboratore familiare
=
familiare che presta in modo continuativo la sua attività di lavoro:

- nella famiglia;
- nell'impresa familiare

DEFINIZIONE DI COLLABORATORE FAMILIARE

PARENTI	AFFINI
Di primo grado: <ul style="list-style-type: none">• Genitori;• Figli	Di primo grado: suoceri
Di secondo grado: <ul style="list-style-type: none">• Nonni;• Fratelli;• Sorelle;• Nipoti (figli dei figli).	Di secondo grado: <ul style="list-style-type: none">• Nonni del coniuge;• Cognati.
Di terzo grado: <ul style="list-style-type: none">• Bisnonni;• Zii;• Nipoti (figli di fratelli e sorelle);• Pronipoti	Di terzo grado: <ul style="list-style-type: none">• Bisnonni del coniuge;• Zii del coniuge;• Nipoti (figli dei cognati)

DIRITTI DEI COLLABORATORI FAMILIARI

L'INQUADRAMENTO DEL COLLABORATORE

IMPRESA FAMILIARE E UNIONI CIVILI

IMPRESA FAMILIARE E CONVIVENTI DI FATTO

L'INQUADRAMENTO DEL COLLABORATORE

Circolare del Ministero del lavoro
prot. 37/0010478 del 10 giugno 2013



la collaborazione all'interno di un **contesto familiare** si fonda
su di un **legame solidaristico** ed affettivo



Si configura un'**obbligazione di tipo morale**

ADEMPIMENTI INPS

Non obbligo di iscrizione all'Inps del familiare se attività è **OCCASIONALE**, cioè:

- Non sistematica;
- Non stabile nei compiti espletati;
- Inferiore a 90 giorni nel corso dell'anno (cfr. art. 21, co. 6 -ter, D. L. n. 269/2003, convertito dalla L. n. 326/2003)

ATTENZIONE

La suddetta previsione, specifica per il settore dell'artigianato, viene estesa anche ai settori agricolo e commerciale

RIEPILOGO INPS

TIPOLOGIA D'IMPRESA	OBBLIGO ISCRIZIONE INPS PER COLLABORATORE FAMILIARE
Artigianale	<ul style="list-style-type: none">• SI, se collaborazione <u>superiore</u> a 90 giorni o 720 ore;• NO, se collaborazione occasionale, <u>inferiore</u> a 90 giorni o 720 ore;• NO per pensionati e lavoratori full time per presupposta occasionalità.
Commerciale	<ul style="list-style-type: none">• SI, se collaborazione <u>superiore</u> a 90 giorni o 720 ore;• NO, se collaborazione occasionale, <u>inferiore</u> a 90 giorni o 720 ore;• NO per pensionati e lavoratori full time per presupposta occasionalità.
Agricola	<ul style="list-style-type: none">• SI, se collaborazione <u>superiore</u> a 90 giorni o 720 ore;• NO per pensionati e lavoratori full time per presupposta occasionalità;• NO per familiari coltivatori diretti di altre az. Agricole (vincolo mutualità)

ADEMPIMENTI INAIL

**Circolare MLPS
prot. 37/0014184 del 5 agosto 2013**

Obblighi assicurativi qualora la prestazione sia:

- **ricorrente;**
- **non meramente accidentale.**

ATTENZIONE:

Ai fini Inail, è considerata accidentale una prestazione:

- **resa uno/due volte nello stesso mese;**
- **che, sommata alle altre, non superi le 10 giornate lavorative nell'anno.**

RIEPILOGO INAIL

TIPOLOGIA D'IMPRESA	OBBLIGO ISCRIZIONE INAIL PER COLLABORATORE FAMILIARE
Artigianale	SI, a meno che la prestazione sia: <ul style="list-style-type: none">• resa uno/due volte nello stesso mese;• che, sommata alle altre, non superi le 10 giornate lavorative nell'anno.
Commerciale	SI, a meno che la prestazione sia: <ul style="list-style-type: none">• resa uno/due volte nello stesso mese;• che, sommata alle altre, non superi le 10 giornate lavorative nell'anno.
Agricola	NO, poiché la contribuzione è già conglobata in quella Inps.

LICEITÀ DEL LAVORO TRA FAMILIARI

Corte di Cassazione, Sez. Lav., 27 febbraio 2018, n. 4535



Contro operazioni presuntive dei verbali ispettivi Inps che tendono a negare la sussistenza del rapporto di lavoro tra familiari



Pur in assenza di una norma che vieti esplicitamente al datore di assumere un componente della famiglia.

LICEITÀ DEL LAVORO TRA FAMILIARI

Corte di Cassazione, Sez. Lav., 27 febbraio 2018, n. 4535

Indici oggettivi che consentono di riconoscere piena legittimità al rapporto di lavoro subordinato anche tra familiari:

- **l'onerosità della prestazione;**
- la **presenza costante** presso il luogo di lavoro previsto dal contratto;
- **l'osservanza di un orario;**
- il “**programmatico valersi da parte del titolare della prestazione lavorativa**” del familiare;
- la **corresponsione di un compenso a cadenze fisse.**

LICEITÀ DEL LAVORO TRA FAMILIARI

Corte di Cassazione, Sez. Lav., 27 febbraio 2018, n. 4535

LICEITÀ DEL LAVORO TRA FAMILIARI

Lettera Circolare dell'INL del 15 marzo 2018, n. 50



Uniformazione dell'attività di vigilanza, per difformità in valutazione di:

- **Abitualità;**
- **Prevalenza dell'attività lavorativa**

LICEITÀ DEL LAVORO TRA FAMILIARI

Lettera Circolare dell'INL del 15 marzo 2018, n. 50

Parametri orientativi per l'occasionalità delle collaborazioni familiari

Necessità di valutazione caso per caso

PRESUNZIONI DI OCCASIONALITÀ

Lettera Circolare dell'INL del 15 marzo 2018, n. 50

SOGGETTO	ISCRIZIONE INPS	ASSICURAZIONE INAIL
Pensionato	<ul style="list-style-type: none">· Presunzione di occasionalità;· Iscrivibile solo in caso di prestazione lavorativa in senso stretto	Solo se rende prestazione per più di 10 giorni nel corso dell'anno
Familiare con altro impiego full time	Non iscrivibile per difetto di prevalenza	Solo se rende prestazione per più di 10 giorni nel corso dell'anno

INDICI DI OCCASIONALITÀ DELLA PRESTAZIONE

Lettera Circolare dell'INL del 15 marzo 2018, n. 50

- Valutazione caso per caso in base alle specificità della situazione;
- Criterio dei 90 giorni nell'anno (cfr. art. 2 L. n. 613/1966 per l'artigianato, esteso agli altri settori);
- In caso di attività stagionali, i 90 giorni vanno riparametrati sulla base della durata effettività dell'attività stagionale (ex. 3 mesi: $90:365 \times 90 = 22$ giorni)

AMBITO D'APPLICAZIONE DEI CRITERI INL

Lettera Circolare dell'INL del 15 marzo 2018, n. 50

- Tali criteri non sono assoluti;
- Ispettori dovranno motivarne il non utilizzo;
- Sono applicabili con riferimento agli obblighi previdenziali nei confronti dell'Inps;
- Per l'assicurazione Inail restano valide le precisazioni della lettera circolare del MLPS n. 14184/2013.

ATTIVITÀ DEI FAMILIARI

ADEMPIMENTI

- Apertura posizione assicurativa **INPS** (collaboratore, familiare, dipendente) e adempimenti correlati;
- Apertura posizione assicurativa **INAIL** (collaboratore, familiare, dipendente) e adempimenti correlati;
- **Comunicazione obbligatoria** Centro Impiego (se dipendente);
- Iscrizione a **LUL** (e foglio paga se dipendente);
- **Certificazione Unica** (se vi è compenso o retribuzione);
- **Modello 770 annuale** (se vi sono ritenute).

GRAZIE PER L'ATTENZIONE