

A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE

Verona, 17 ottobre 2019

Prot. n. 120/19 – LB/mm

Circ. n. 120/FT/11 - 19

Oggetto: **1) ACCORDI TRANSATTIVI E NOTE DI VARIAZIONE**
2) COMPATIBILITÀ DI CARICHE SOCIALI E LAVORO SUBORDINATO NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI
3) IL PARERE DELLA CASSAZIONE SUI CONTRIBUTI INPS DEI SOCI DI SRL
4) IL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

ACCORDI TRANSATTIVI E NOTE DI VARIAZIONE

Le note di variazione sono documenti emessi da un soggetto passiva Iva, per rettificare importi precedentemente fatturati a un cliente.

Le note di variazione (o, come vengono solitamente chiamate, note di accredito) sono documenti emessi da un soggetto passiva Iva, per rettificare importi precedentemente fatturati a un cliente.

L'articolo 26, D.P.R. 633/1972 detta le regole per la modifica delle operazioni che si sono già cristallizzate ai fini Iva.

In primo luogo, la richiamata norma sancisce l'obbligo, in capo al soggetto, di regolare eventuali variazioni che determinino un maggiore ammontare di imponibile e/o di imposta (rispetto a quello originario) per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.

Diversamente, qualora un'operazione (per la quale sia stata emessa fattura registrata) viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose;
- o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato, ovvero di un piano attestato pubblicato nel registro delle imprese;
- o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;

il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola secondo le usuali regole Iva.

Al verificarsi di tali situazioni, la nota di variazione può essere emessa senza limiti temporali dalla data di effettuazione dell'operazione.

Al contrario, qualora la riduzione dell'imponibile o dell'Iva si dovesse verificare a seguito di un sopravvenuto accordo tra le parti, il diritto all'emissione della nota di variazione viene meno dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile.

Per verificare i termini per l'emissione della nota di variazione è essenziale valutare il motivo che ha condotto il cedente/prestatore all'emissione.

Accordi transattivi

Recentemente l'Agenzia delle entrate ha esaminato il caso riguardante un accordo transattivo e, in particolare, il relativo

termine per l'emissione di una nota di variazione (si tratta della risposta a interpello n. 387/2019).

Il caso specifico riguarda una controversia relativa a vizi nella fornitura che ha condotto il cessionario dei beni ad adire alle vie legali; la questione si è però risolta tramite un accordo transattivo, a seguito del quale il Tribunale ha dichiarato estinto il processo per intervenuto accordo tra le parti.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la riduzione dell'ammontare imponibile di un'operazione conseguente ad un accordo transattivo, seppur nell'ambito di un giudizio di merito instaurato fra le parti, rientra nell'ultima fattispecie precedentemente descritta; conseguentemente, il cedente o prestatore non potrà portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione.

Pertanto, nel caso descritto, essendo passato oltre un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, la nota di accredito verrà emessa per il solo ammontare imponibile, senza alcuna possibilità di stornare l'Iva in precedenza addebitata.

La posizione espressa dall'Agenzia delle entrate è conforme ad un caso analogo esaminato nella precedente risposta a interpello n. 178/2019.

COMPATIBILITÀ DI CARICHE SOCIALI E LAVORO SUBORDINATO NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI

La giurisprudenza della Suprema Corte si è uniformata al criterio generale in base al quale l'incarico per lo svolgimento di un'attività gestoria, come quella dell'amministratore, in una società di capitali non esclude astrattamente la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato.

La giurisprudenza della Suprema Corte si è uniformata al criterio generale in base al quale l'incarico per lo svolgimento di un'attività gestoria, come quella dell'amministratore, in una società di capitali non esclude astrattamente la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato (fatte salve alcune eccezioni). Le qualità di amministratore e di lavoratore subordinato di una stessa società di capitali sono perciò cumulabili, purché si accerti l'attribuzione di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale e l'esistenza del vincolo di subordinazione.

Carica e compatibilità astratta col lavoro subordinato

Presidente

È compatibile, poiché anche il presidente di società, al pari di qualsiasi membro del CdA, può essere soggetto alle direttive, alle decisioni e al controllo dell'organo collegiale, anche se gli sia stato conferito il potere di rappresentanza, atteso che tale delega non estende automaticamente allo stesso i diversi poteri deliberativi

Amministratore unico

Non è compatibile, poiché l'amministratore unico della società è detentore del potere di esprimere da solo la volontà propria dell'ente sociale, come anche i poteri di controllo, di comando e di disciplina. In questo caso, l'assenza di una relazione intersoggettiva, suscettibile di una distinzione tra la posizione del lavoratore in qualità di organo direttivo della società e quella del lavoratore come soggetto esecutore delle prestazioni lavorative personali (che, di fatto, dipendono dallo stesso organo direttivo), porta a sancire un principio di non compatibilità tra la qualità di lavoratore dipendente e la carica sociale

Amministratore delegato

La compatibilità dipende dalla portata della delega conferita dal CdA (che può essere generale e, come tale, implicante la gestione globale della società o parziale, qualora vengano delegati limitati atti gestori):

- nelle ipotesi in cui l'amministratore sia munito di delega generale con facoltà di agire senza il consenso del CdA è esclusa la possibilità di intrattenere un valido rapporto di lavoro subordinato con la società;
- diversamente, l'attribuzione da parte del CdA del solo potere di rappresentanza o di specifiche e limitate deleghe all'amministratore non è ostativo, in linea generale, all'instaurazione di genuini rapporti di lavoro subordinato.

Unico socio

Non è compatibile, perché la concentrazione della proprietà delle azioni nelle mani di una sola persona esclude, nonostante l'esistenza della società come distinto soggetto giuridico, l'effettiva soggezione del socio unico alle direttive di un organo societario. Parimenti, il socio che abbia assunto di fatto nell'ambito della società l'effettiva ed esclusiva titolarità dei poteri di gestione, tanto da risultare "sovrano" della società stessa, non può assumere contemporaneamente anche la diversa figura di lavoratore subordinato, essendo esclusa la possibilità di ricollegare a una volontà "sociale" distinta la costituzione e gestione del rapporto di lavoro.

Con il messaggio n. 3359/2019, l'Inps ha illustrato il consolidato orientamento giurisprudenziale in materia, riassumendo i principi di base espressi sul tema, con riguardo, in generale, alla figura dell'amministratore di società di capitali nelle sue funzioni tipiche di gestione e di rappresentanza dell'ente. L'Istituto, con la circolare n. 179/1989, aveva escluso, in linea di massima, che per i "presidenti, gli amministratori unici ed i consiglieri delegati" potesse essere riconosciuto un rapporto di lavoro subordinato valido con la medesima società, ma tali precisazioni sono da intendersi in parte rivisitate dal successivo messaggio n. 12441/2011, nell'ambito del quale sono stati forniti chiarimenti sulla possibilità di instaurazione di un valido rapporto di lavoro subordinato tra la società cooperativa e il presidente della medesima.

L'Inps ritiene, pertanto, che la semplice circostanza che il socio di società di capitali assommi in capo a sé anche l'incarico di amministratore, pur sintomatica della non sussistenza del vincolo di subordinazione, non sia di per sé sufficiente a concludere per la non configurabilità del rapporto di lavoro subordinato, in quanto in tali fattispecie vanno vagliate disgiuntamente, caso per caso, sia la condizione di possessore di parte del capitale sociale sia l'incarico gestorio. Pertanto, una volta stabilita l'astratta possibilità di instaurazione, tra la società e la persona fisica che la rappresenta e la gestisce, di un autonomo e parallelo diverso rapporto di lavoro subordinato, dovrà accertarsi in concreto l'oggettivo svolgimento di attività estranee alle funzioni inerenti al rapporto organico, contraddistinte dai caratteri tipici della subordinazione, mediante la valutazione, caso per caso, della sussistenza delle seguenti condizioni:

- che il potere deliberativo (come regolato dall'atto costitutivo e dallo statuto), diretto a formare la volontà dell'ente, sia affidato all'organo (collegiale) di amministrazione della società nel suo complesso e/o a un altro organo sociale espressione della volontà imprenditoriale, il quale espliciti un potere esterno;
- che sia fornita la rigorosa prova della sussistenza del vincolo della subordinazione (anche, eventualmente, nella forma attenuata del lavoro dirigenziale) e cioè dell'assoggettamento del lavoratore interessato, nonostante la carica sociale, all'effettivo potere di supremazia gerarchica (potere direttivo, organizzativo, disciplinare, di vigilanza e di controllo) di un altro soggetto o degli altri componenti dell'organismo sociale a cui appartiene;
- che il soggetto svolga, in concreto, mansioni estranee al rapporto organico con la società; in particolare, deve trattarsi di attività che esulino e che, pertanto, non siano ricomprese nei poteri di gestione che discendono dalla carica ricoperta o dalle deleghe che gli siano state conferite.

IL PARERE DELLA CASSAZIONE SUI CONTRIBUTI INPS DEI SOCI DI SRL

Durante gli ultimi mesi, la Cassazione ha rilasciato ben tre sentenze che chiariscono gli obblighi di versamento dei contributi Inps per i soci di Srl.

Durante gli ultimi mesi, la Cassazione ha rilasciato ben tre sentenze che chiariscono gli obblighi di versamento dei contributi Inps per i soci di Srl. In particolare, si tratta delle sentenze n. 23792/2019, n. 23790/2019 e n. 21540/20192019.

La vicenda risulta, da un lato, positiva, in quanto viene contrastata una insostenibile posizione dell'Inps e, per altro verso, delicata, in quanto appare necessario individuare con precisione le fattispecie oggetto di pronuncia.

Proviamo a chiarire il concetto.

I soggetti interessati dalle sentenze

La situazione cui si rivolge il messaggio della Cassazione è quella che attiene il lavoratore autonomo (che, ai fini previdenziali, va inteso come soggetto titolare di partita Iva che svolge attività di impresa), che sia al contempo:

- iscritto alla gestione previdenziale (artigiani o commercianti) in quanto svolgente un'attività lavorativa per la quale sussistono i requisiti per il sorgere della tutela previdenziale obbligatoria;
- socio di una o più Srl, nelle quali non svolga attività lavorativa.

Ricordiamo che, in linea di principio, la qualità di socio di una società di capitali non determina – di per sé – alcuna legittima situazione giuridica che consenta al soggetto di prestare la propria opera all'interno della società, se non sulla scorta di particolari rapporti, di collaborazione, di lavoro dipendente, etc..

Per comprendere ancor meglio, considerando la più recente sentenza tra quelle citate, si disquisiva del caso del soggetto Tizio che era:

- iscritto alla Gestione commercianti, in qualità di socio lavorante della Srl X (circostanza che, come detto, appare bizzarra sul versante civilistico ma attuale su quello previdenziale, come accade nelle ipotesi in cui la società non abbia alle dipendenze alcun soggetto e, pertanto, fa presumere all'Istituto che qualcuno debba materialmente

svolgere attività operativa. Potrebbe ad esempio trattarsi del caso di un negozio);

- iscritto alla Gestione separata, in quanto percipiente compensi come amministratore della medesima Srl X;
- socio non lavorante né amministratore della Srl Y.

Il problema appare evidente: stante l'esistenza di una posizione Inps presso la Gestione commercianti, la base di computo dei contributi previdenziali sarà costituita dal solo reddito "astratto" prodotto dalla Srl X (nella quale il soggetto presta attività lavorativa), ovvero anche dal reddito della Srl Y della quale il soggetto è solo socio senza prestare alcuna attività?

L'insostenibile tesi dell'Inps

L'Inps (peraltro senza distinzioni territoriali) ritiene che la risposta al quesito sopra proposto si trovi nel disposto dell'articolo 3-bis, D.L. 384/1992 ove si prevede che "A decorrere dall'anno 1993, l'ammontare del contributo annuo dovuto per i soggetti di cui all'articolo 1, L. 233/1990, è rapportato alla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini Irpef per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono".

E, in particolar modo, l'Istituto ritiene che la normativa richiamata distinguerebbe tra imposizione fiscale e imposizione previdenziale, al fine di assicurare un ampio spettro di commisurazione dei contributi previdenziali. Quindi, ove si fa riferimento ai "redditi di impresa" si dovrebbe intendere i redditi per i quali la normativa può richiedere una prestazione pensionistica.

La diversa (e ormai consolidata) tesi della Cassazione

La suprema Corte, per fortuna, analizza le censure dell'Istituto senza lasciarsi ingannare da presunte esigenze di cassa. Rilevano, infatti, i giudici:

1. il Legislatore distingue tra gli elementi dai quali discende il sorgere della tutela previdenziale e quelli in relazione ai quali si individua la misura della contribuzione (intesa come base di calcolo). Quindi, tra i primi la prestazione di attività, tra i secondi la titolarità di qualsiasi reddito di impresa;
2. quando la norma cita i "redditi di impresa" non può che riferirsi a una definizione così come fornita dal Tuir;
3. la semplice partecipazione ad una Srl non determina certo l'insorgere di un reddito di impresa, casomai si produrranno redditi di capitale al momento di incasso dei dividendi;
4. ne consegue che, nel caso rappresentato, la base sulla quale commisurare i contributi previdenziali è unicamente la quota di reddito della Srl commerciale all'interno della quale il soggetto presta la propria attività lavorativa, mentre non va considerata in alcun modo l'astratta quota di reddito dell'altra Srl nella quale si detiene unicamente la partecipazione.

Il caso delle società di persone e dei redditi tassati per trasparenza

Va in questa sede precisato che la posizione di cui sopra è riferita alla partecipazione (del soggetto assicurato) a società di capitali; del tutto differente l'ipotesi della partecipazione in società di persone o in società di capitali che adottano il criterio della tassazione per trasparenza.

Si pensi alla seguente situazione, riferita al soggetto Tizio:

- titolare di ditta individuale, con iscrizione alla mutua degli artigiani;
- titolarità di una quota di una Snc nella quale non presta attività lavorativa;
- titolarità di una quota in una Sas, quale socio accomandante.

Ebbene, in tal caso, applicando gli insegnamenti della Cassazione, dovremmo concludere che:

1. l'insorgenza dell'obbligo di iscrizione alla mutua artigiani discende dallo svolgimento dell'attività con partita Iva singola;
2. la base su cui applicare i contributi sarà costituita dalla totalità dei redditi di impresa prodotti dal soggetto;
3. le quote di partecipazione in società di persone rappresentano sempre redditi di impresa;
4. il soggetto pagherà i contributi previdenziali sulla sommatoria tra il reddito della propria partita Iva, quello imputatogli dalla Snc e quello imputatogli dalla Sas di cui è accomandante.

IL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

Scheda sul trattamento di fine rapporto

L'articolo 2120, cod. civ. prevede che, in ogni caso di cessazione del rapporto, il prestatore di lavoro ha diritto a un trattamento di fine rapporto (comunemente, Tfr). Tale trattamento si calcola sommando – per ciascun anno di servizio – una quota pari (e comunque non superiore) all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5. La quota è proporzionalmente ridotta per le frazioni di anno, computandosi come mese intero le frazioni di mese uguali o superiori a 15 giorni.

Inoltre, il trattamento di fine rapporto – con esclusione della quota maturata nell'anno – è incrementato (su base composta) con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, accertato dall'Istat, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

Ne deriva, pertanto, che la quota annua accantonata al fondo avrà 2 componenti:

- la quota maturata sulle retribuzioni del periodo;
- la quota (finanziaria) di rivalutazione di quanto già accantonato nel passato.

La dimensione aziendale e la pluralità di fondi

Possiamo dire che, sino al 2007, la gestione del Tfr rimaneva sempre a beneficio dell'azienda che, in tal modo, poteva trovare una implicita forma di autofinanziamento (per l'aver mantenuto la disponibilità della liquidità) sia pure parzialmente remunerata per effetto della rivalutazione.

A decorrere dal 2007, invece, al dipendente è riservata una duplice scelta:

- mantenere il Tfr all'interno dell'azienda;
- scegliere di destinare il Tfr (per le quote maturate dal 2007 in avanti) a fondi pensione appositamente costituiti, con la finalità di creare un trattamento pensionistico integrativo.

Nelle aziende con oltre 50 dipendenti, tuttavia, la prima scelta comporta che la quota accantonata sia destinata ad apposito fondo presso l'Inps; pertanto, da tale momento il Tfr non viene più mantenuto in azienda, quantomeno per i soggetti di rilevanti dimensioni.

L'accantonamento: scritture contabili nel caso di Tfr in azienda

Ipotizziamo che ci si trovi nella situazione del Tfr che permane in azienda, secondo quanto sopra rappresentato.

Al termine dell'esercizio, si compilerà la seguente scrittura:

Accantonamento Tfr (Ce) a Tfr lavoro subordinato (Sp) 100

Come abbiamo precisato, una componente della quota accantonata può avere natura finanziaria, vale a dire di rivalutazione degli importi già accantonati al precedente anno; su tale quota, viene applicata una tassazione sostitutiva del 17%.

Tale tributo viene trattenuto e versato dal datore di lavoro:

- in acconto alla scadenza del 16 dicembre;
- saldo alla scadenza del 16 febbraio dell'anno successivo a quello di maturazione.

Contabilmente si procederà, al mese di dicembre, a rilevare il versamento con riduzione del fondo, in modo tale che il medesimo (con la successiva quota di accantonamento lorda) rimanga movimentato per la quota corretta.

Si può utilizzare come contropartita direttamente la banca, ovvero, evidenziare il debito verso Erario per le ritenute dovute e, successivamente, esporre il pagamento con presentazione del modello F24.

Tfr lavoro subordinato (Sp)	a	Erario c/ritenute Tfr (Sp)	5
Erario c/ritenute Tfr (Sp)	a	Banca XY c/c (Sp)	5

Al 31 dicembre, poi, si stimerà l'ulteriore quota di saldo dell'imposta sostitutiva con articolo identico al primo tra i due che precedono, salvo estinguere il debito alla scadenza del febbraio successivo.

Nell'ipotesi in cui, in corso d'anno, un dipendente dovesse cessare il rapporto con il datore di lavoro, si dovrà procedere ad una duplice rilevazione:

- imputare a Conto economico la quota di trattamento maturata (proporzionalmente) nell'anno, comprensiva di eventuale rivalutazione del pregresso, se spettante (per comodità omessa nell'esempio);
- imputare, a storno di Stato patrimoniale, il decremento del fondo (già alimentato sino all'anno precedente) per la quota di spettanza del dipendente stesso.

Diversi	a	Dipendenti c/retribuzioni (Sp)	1.010
TFR lavoro subordinato (Sp)			10
Accantonamento Tfr (Ce)			1.000

Al momento della corresponsione al beneficiario, poi, si dovrà provvedere alle trattenute fiscali del caso, con il meccanismo della tassazione separata.

Nel caso di corresponsione di anticipazioni, nelle ipotesi in cui la legge lo consente, si potrà provvedere:

- a lasciare inalterato il fondo, iscrivendo una voce di credito nell'attivo (modalità che richiede poi una esposizione "al netto" in sede di bilancio, al fine di dare conto dell'effettivo debito esistente);
- a decurtare direttamente il fondo, che così sarà già correttamente esposto in sede di bilancio.

L'accantonamento: scritture contabili nel caso di Tfr ai fondi o all'Inps

Diversamente da quanto sopra rappresentato, è possibile che parte del Tfr sia accantonato in gestione presso il fondo tesoreria dell'Inps, ovvero presso fondi pensione appositamente costituiti.

Ciò, per le aziende di più storiche radici, determinerà la permanenza in azienda del solo fondo Tfr maturato sino all'anno 2006, che subirà le seguenti movimentazioni:

- rivalutazione annua;
- decrementi per effetto di corresponsioni ai beneficiari.

Per gli accantonamenti ai fondi, invece, l'azienda funge solo da collettore delle somme che saranno poi gestite da tali enti.

Pertanto, la scrittura sarà la seguente (ipotesi di gestione fondo tesoreria Inps):

Accantonamento Tfr (Ce)	a	Debiti v/so Inps (Sp)	100
-------------------------	---	-----------------------	-----

Va notato che, in tal caso, il riversamento della quota spettante avviene con cadenza mensile all'Inps, congiuntamente al versamento dei contributi dovuti dall'azienda, anche per conto del dipendente.

Per la quota di adesione da parte dei dipendenti ad eventuali fondi pensione, si avrà:

Accantonamento Tfr (Ce)	a	Debiti v/so Fondo XY (Sp)	100
-------------------------	---	---------------------------	-----

Contributo dello 0,50%

Fatte 100 l'ammontare delle retribuzioni, applicando il divisore 13,5 si ottiene il carico percentuale, pari al 7,41%.

All'interno di tale misura, invero, grava anche il contributo dello 0,5% che viene utilizzato per l'alimentazione del fondo di garanzia dell'Inps, che interviene per il versamento del Tfr ai dipendenti di aziende fallite.

In realtà, dunque, la quota che grava sull'azienda ammonta al 6,91% (pari a 7,41 - 0,5).

Le scritture contabili per dare conto di questa situazione sono le seguenti:

Oneri sociali (Ce)	a	Debiti v/so Inps (Sp)	100
Personale c/anticipazioni (Sp)	a	Oneri sociali (Ce)	5

L'Ufficio Fiscale Tributario rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e con l'occasione porge distinti saluti.

Il Direttore
Lorenzo Bossi

