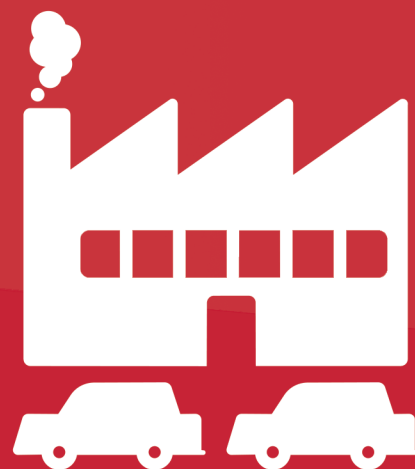


Breview



TeamSystem Business review

n. 10/2014

Supplemento a TeamSystem Review n. 214

Poste Italiane S.p.A.

Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con

 **Euroconference**

 **TeamSystem®**

ALYANTE Enterprise

Il sistema ERP più flessibile, nella sua versione più evoluta

ALYANTE Enterprise è la **soluzione integrata** che **supporta tutti i processi aziendali**, sempre aggiornata con le normative del mercato italiano.

Flessibile e modulare, con una **completezza funzionale** che non ha eguali, una **user experience** innovativa, strumenti per ottimizzare la gestione dei processi e sfruttare tutti i vantaggi del web, del lavoro in mobilità e della collaboration, **ALYANTE Enterprise è dedicata alle grandi imprese che hanno soprattutto bisogno di solidità, affidabilità, completezza, facilità di configurazione e d'uso.**

Una soluzione:

- 1.** modulare e flessibile, che evolve insieme al business;
- 2.** funzionalmente completa, anzi la più completa;
- 3.** capace di supportare in modo integrato tutti i processi aziendali;
- 4.** sempre adeguata alle normative;
- 5.** pensata per la collaboration e il lavoro in mobilità;
- 6.** facile da usare per la sua user experience innovativa.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Business **review**

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.
Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

Fondi di solidarietà bilaterali: la contribuzione al fondo residuale Inps	2
Le agevolazioni del programma Garanzia Giovani: le istruzioni Inps	5
Il contratto preliminare di lavoro e la lettera di impegno all'assunzione	8
TFR: coefficiente di agosto 2014	12

Economia e finanza

Equo canone di agosto 2014	13
----------------------------	----

Fisco e tributi

L'Aiuto alla crescita economica e le novità 2014	14
--	----

Diritto societario

La nomina ad amministratore di un dipendente della società: fra compatibilità e limiti	21
Dal 3 novembre scattano le sanzioni per le mancate annotazioni sulla carta di circolazione	27

Fondi di solidarietà bilaterali: la contribuzione al fondo residuale Inps

La c.d. Riforma Fornero del luglio 2012 ha introdotto un nuovo sistema volto ad assicurare ai lavoratori dipendenti da imprese operanti in settori non coperti dalla normativa in materia di integrazione salariale ordinaria o straordinaria una tutela in costanza di lavoro.

L'articolo 3 della suddetta disposizione normativa prevede l'istituzione, per opera delle organizzazioni sindacali e imprenditoriali, di fondi per il sostegno del reddito a cui dovranno obbligatoriamente aderire le imprese con occupazione media superiore a 15 dipendenti. Nel caso in cui, ed è l'attuale situazione, non vengano stipulati accordi tra le organizzazioni per la costituzione del fondo, viene prevista l'attivazione a decorrere dal 1° gennaio 2014, presso l'Inps, del fondo di solidarietà residuale a cui dovranno aderire le imprese sopracitate.

In ottemperanza alla norma è stato istituito, con decreto interministeriale del 7 febbraio 2014 (G.U. n.129/14), il fondo di cui all'oggetto e, solo con circolare n.100 del 2 settembre 2014, l'Istituto ha tracciato le disposizioni per garantirne l'operatività. L'emanazione della circolare obbligherà quindi i datori di lavoro ad effettuare il versamento della quota di partecipazione (da suddividere anche con il lavoratore) calcolata sull'imponibile decorrente dal 1° gennaio 2014.

Si illustrano di seguito l'operatività e le relative scadenze di versamento.

Ambito di applicazione

Sono tenute al versamento tutte le imprese (intese come qualunque soggetto che svolga attività economica e operi su un determinato mercato) non rientranti nel campo di applicazione della normativa in materia di integrazione salariale e che occupano mediamente più di 15 dipendenti. La soglia dimensionale deve essere verificata mensilmente con riferimento alla media occupazionale del semestre precedente. Nella determinazione del numero dei dipendenti occupati devono essere ricompresi i lavoratori di qualunque qualifica, esclusi gli apprendisti, gli assunti con contratti di inserimento e reinserimento lavorativo. I lavoratori a tempo parziale saranno conteggiati nel complesso del numero dei lavoratori in proporzione all'orario svolto. Essendo il requisito occupazionale parametrato su un arco temporale di sei mesi potrebbe verificarsi una fluttuazione dell'obbligo contributivo. Per tale motivo l'obbligo di versamento sussisterà nel periodo di paga successivo al semestre nel quale siano stati occupati, in media, più di quindici lavoratori, mentre resterà sospeso qualora la media sia inferiore alle quindici unità. L'Istituto provvederà ad individuare i soggetti destinatari dell'obbligo attribuendo, nel codice autorizzazione, la codifica "0J"; il datore di lavoro, o l'intermediario abilitato, potrà verificarne l'attribuzione attraverso le consuete modalità del cassetto previdenziale.

Si riporta la tabella in cui sono esposte le caratteristiche delle aziende rientranti nell'ambito di applicazione del fondo.

Settore	CSC	CA
Industria	1.15.01	con c.a. 2B
	1.XX.XX	con 4A escluso se 3X
	1.XX.XX	con 1D escluso se 1M
	1.18.08	escluso se 1M

Lavoro e previdenza

	1.15.02
	1.15.03
	1.19.01 - 1.20.01 - 1.21.01
Agricoltura	5.01.02 con ca 1D
Terziario	7.01.XX - 7.02.XX - 7.03.01
	7.04.01
	7.05.01 - 7.05.02 - 7.05.04
	7.06.01 - 7.06.02
	7.07.01 - 7.07.02
	7.07.04
	7.07.06
	7.07.08 escluso se 5J, 5K, 9A e 5M
	7.07.XX con 4A esclusi se 5K e 5 J
	7.07.09 escluso se 1M

Prestazioni

Ai lavoratori dipendenti, esclusi i dirigenti, interessati da riduzione o sospensione dell'attività lavorativa, il fondo erogherà un assegno ordinario pari alla misura dell'integrazione salariale ridotta dei contributi a carico dipendente pari a 5,84%, in relazione alle medesime causali previste dalla normativa in materia di cassa integrazione guadagni ordinaria e straordinaria, con esclusione della cessazione, anche parziale, di attività. L'intervento sarà corrisposto per un massimo di tre mesi, prorogabili fino a un massimo complessivo di nove mesi, da computarsi nel biennio mobile.

Le domande dovranno essere accolte entro i limiti delle risorse esistenti nel Fondo ovvero se il fondo non ha disponibilità le prestazioni non potranno essere versate. Al momento l'istituto non ha ancora fornito le istruzioni per la presentazione delle istanze.

Finanziamento delle prestazioni

Le prestazioni del fondo di solidarietà sono finanziate dai seguenti contributi:

1. un contributo ordinario dello 0,50% della retribuzione mensile imponibile ai fini previdenziali dei lavoratori dipendenti, di cui due terzi a carico del datore e un terzo a carico del lavoratore;
2. un contributo addizionale totalmente a carico del datore di lavoro che ricorra alla sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, calcolato in rapporto alle retribuzioni perse nella misura del 3% per le imprese che occupano fino a 50 dipendenti e del 4,5% per le imprese che occupano più di 50 dipendenti.

Le imprese rientranti nell'obbligo sono quindi tenute a versare i contributi di finanziamento a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Il contributo dovrà essere versato:

- per la quota relativa al periodo gennaio-settembre 2014: entro il giorno 16 dicembre senza applicazione di interessi o sanzioni;
- per le quote determinate a decorrere dal mese di ottobre 2014: entro il 16 del mese successivo il periodo di riferimento.

Le aziende potranno versare il contributo ordinario, dovuto per le mensilità da gennaio a settembre 2014, entro il giorno 16 dicembre 2014, senza applicazione di sanzioni ed interessi (Inps, messaggio 8 settembre 2014, n. 6897).

È agevole rilevare che il primo versamento, relativo alle competenze di ottobre 2014, avverrà il 17 novembre (essendo il 16 una domenica) mentre gli arretrati dovranno essere integralmente versati al 16 dicembre.

Il datore di lavoro avrà cura poi di predisporre il flusso Uniemens indicando nella denuncia aziendale la causale di debito "M131" per il contributo ordinario relativo a gennaio/settembre, a decorrere da ottobre, invece, la contribuzione ordinaria sarà calcolata nella aliquota complessiva applicata sulle retribuzioni imponibili ai fini previdenziali di tutti i lavoratori dipendenti esclusi i dirigenti.

Riferimenti normativi

Inps, circolare 2 settembre 2014, n.100

Inps, messaggio 8 settembre 2014, n. 6897

Le agevolazioni del programma Garanzia Giovani: le istruzioni Inps

A seguito della pubblicazione, avvenuta in data 2 ottobre 2014, del D.DIR. 8 agosto 2014 sul sito del Ministero del Lavoro, sono operative dal 3 ottobre le agevolazioni previste dal c.d. Piano Garanzia Giovani, di matrice comunitaria, finalizzato alla promozione dell'occupazione dei giovani, con età compresa tra i 16 e i 29 anni, purché abbiano assolto al diritto-dovere di istruzione, se minorenni, non siano occupati – inoccupati o disoccupati ai sensi del D.Lgs. n.181/200: in particolare gli inoccupati in precedenza, rispetto ai disoccupati, non hanno mai svolto un'attività lavorativa - né inseriti in un percorso di studio o di formazione. L'Inps, con la Circolare n.118 del 3 ottobre 2014, ha fornito i chiarimenti operativi.

A seguito della pubblicazione, avvenuta in data 2 ottobre 2014, del D.DIR. 8 agosto 2014 sul sito del Ministero del Lavoro, sono operative dal 3 ottobre le agevolazioni previste dal c.d. Piano Garanzia Giovani, di matrice comunitaria, finalizzato alla promozione dell'occupazione dei giovani, con età compresa tra i 16 e i 29 anni, purché abbiano assolto al diritto-dovere di istruzione, se minorenni, non siano occupati – inoccupati o disoccupati ai sensi del D.Lgs. n.181/200: in particolare, gli inoccupati in precedenza, rispetto ai disoccupati, non hanno mai svolto un'attività lavorativa - né inseriti in un percorso di studio o di formazione.

In particolare, come ha chiarito l'Inps con la circolare 118/14, possono registrarsi al Programma "Garanzia Giovani" i giovani di età compresa tra i 15 e i 29 anni cosiddetti NEET - *Not [engaged in] Education, Employment or Training*, cioè non inseriti in un percorso di studi, non occupati - ai sensi del D.Lgs. n.181/00 - né inseriti in un percorso di formazione (in conformità con quanto previsto dall'art.16 del Regolamento (UE) 1304/13); i minorenni possono registrarsi se hanno assolto al diritto dovere all'istruzione e formazione.

Il requisito di età si intende posseduto se, il giorno della registrazione al "Programma", il giovane non ha ancora compiuto il trentesimo anno di età.

Dopo che la registrazione è stata effettuata nei limiti di età sopra indicati, ai fini dell'applicazione dell'incentivo è necessario che il giovane abbia compiuto almeno 16 anni al momento dell'assunzione; l'incentivo spetta anche se, nel momento dell'assunzione, il trentesimo anno di età è stato già compiuto.

Dopo che la registrazione è stata effettuata, ai fini dell'applicazione dell'incentivo è necessario che il giovane si trovi nella condizione di "NEET" - sopra descritta - anche nel momento dell'assunzione. In fase di colloquio individuale il centro per l'impiego o il soggetto privato accreditato attribuiscono al giovane un indice (detto classe di profilazione), che, sulla base delle informazioni fornite, stima il grado di difficoltà del giovane nella ricerca di un'occupazione; le 4 classi previste, riportate nell'allegato 2 del decreto, sono elencate di seguito, secondo una scala di valori crescenti, caratterizzati dalla stima di una difficoltà sempre più elevata:

- classe di profilazione 1: difficoltà BASSA;
- classe di profilazione 2: difficoltà MEDIA;
- classe di profilazione 3: difficoltà ALTA;
- classe di profilazione 4: difficoltà MOLTO ALTA.

L'incentivo è collegato alle assunzioni operate con i seguenti contratti:

- contratto a tempo indeterminato;
- contratto a tempo indeterminato ai fini dell'invio in somministrazione di lavoro;
- contratto a tempo determinato di durata inizialmente prevista pari a o superiore a 6 mesi;
- contratto a tempo determinato, di durata inizialmente prevista pari o superiore a 6 mesi, ai fini dell'invio in somministrazione;

Lavoro e previdenza

- contratto *part time* (se anche a termine, di durata superiore a 6 mesi) con orario pari o superiore al 60% dell'orario normale.

Per i rapporti – compresi quelli a scopo di somministrazione – che si svolgono in Emilia-Romagna, Friuli-Venezia Giulia o Puglia, l'incentivo spetta solo per le assunzioni a tempo indeterminato.

Tra i contratti esclusi, sono previsti il lavoro domestico e l'apprendistato, quest'ultimo destinatario di specifiche agevolazioni.

Anche le altre forme flessibili del nostro ordinamento non danno diritto all'incentivo: il lavoro intermittente e il lavoro accessorio, in quanto non creano un rapporto di lavoro stabile, il lavoro ripartito, poiché, essendo stato fissato dallo stesso Decreto Direttoriale come requisito orario minimo il 60% dell'orario a tempo pieno, avremmo solo un lavoratore agevolabile, con l'impossibilità nella gestione, sia perché è unico il vincolo contrattuale sia perché l'orario è fluttuante tra i due lavoratori.

Infine, l'agevolazione non spetta se l'assunzione, a scopo di somministrazione, è legata alla remunerazione per l'intermediazione e l'accompagnamento al lavoro nell'ambito di programmi finanziati. L'incentivo, da fruirsi mediante conguaglio nella procedura UNIMENS, è compreso, per i contratti a termine da 6 fino a 11 mesi, nella forbice € 1.500 - € 2.000 a seconda della profilazione del giovane, € 3.000 - € 4.000 per i contratti a termine di durata pari o superiore a 12 mesi, € 1.500 - € 6.000 per le assunzioni a tempo indeterminato.

Nel caso di lavoro *part time*, ovvero di interruzione anticipata del rapporto, l'incentivo deve essere riproporzionato sulla base dell'orario svolto, ovvero della ridotta durata del contratto.

L'incentivo, non cumulabile con altri incentivi di agevolazione economica o contributiva, è fruibile in 6 quote mensili per i contratti inferiori a 12 mesi, in 12 quote mensili per i contratti a tempo indeterminato e per i contratti a termine di durata superiore a 12 mesi.

In favore dello stesso lavoratore l'incentivo può essere riconosciuto per un solo rapporto: una volta concesso, non è possibile rilasciare nuove autorizzazioni né per proroghe dello stesso rapporto né per nuove assunzioni, effettuate dallo stesso o da altro datore di lavoro.

È possibile rilasciare una seconda autorizzazione, in deroga alla regola generale, per lo stesso lavoratore nelle ipotesi di trasformazione a tempo indeterminato – anche a scopo di somministrazione – di un precedente rapporto a tempo determinato, per il quale sia stato già stato autorizzato l'incentivo previsto dal decreto citato.

Ai fini della spettanza dell'incentivo è necessario che la sede di lavoro – se viene mutata – rimanga nell'ambito della regione (o nella provincia autonoma) in cui si è svolto il rapporto a tempo determinato.

Sempre in deroga al suddetto principio, è possibile rilasciare una seconda autorizzazione per lo stesso lavoratore in favore del datore di lavoro che assuma a tempo indeterminato il lavoratore precedentemente utilizzato mediante somministrazione già agevolata; la deroga opera se la somministrazione si sia svolta nell'ambito di un rapporto di lavoro a tempo determinato e a condizione che l'assunzione a tempo indeterminato sia effettuata senza soluzione di continuità rispetto alla somministrazione.

In tal caso infatti – sempre che ricorra continuità tra i due rapporti – si realizza sostanzialmente una fattispecie analoga alla trasformazione a tempo indeterminato di un precedente rapporto a tempo determinato agevolato, per la quale l'articolo 3 del decreto espressamente ammette l'incentivo. Ai fini della spettanza dell'incentivo è necessario che la sede di lavoro sia stabilita nell'ambito della regione (o provincia autonoma) in cui si è svolta la somministrazione.

Viene erogato, nei limiti delle risorse delle singole Regioni o Province autonome, in base alla presentazione di istanza preliminare di ammissione all'Inps esclusivamente in via telematica.

In base alla disponibilità finanziaria, l'Inps prenota l'incentivo e lo comunica al datore di lavoro, che dovrà procedere, se non l'ha ancora fatto, con l'assunzione entro 7 giorni lavorativi dalla comunicazione.

Entro 14 giorni lavorativi dalla ricezione della comunicazione, si prevede che il datore di lavoro abbia l'onere di comunicare l'assunzione e di chiedere conferma della prenotazione effettuata in

suo favore.

È opportuno ribadire che le assunzioni dal 3 ottobre possono essere destinatarie dell'incentivo: la limitatezza delle risorse determina l'autorizzazione del beneficio secondo l'ordine cronologico di decorrenza dell'assunzione.

Il datore di lavoro inoltra all'Inps una domanda preliminare di ammissione all'incentivo, indicando:

- il lavoratore nei cui confronti è intervenuta o potrebbe intervenire l'assunzione (a tempo determinato o indeterminato) ovvero la trasformazione a tempo indeterminato di un precedente rapporto a termine;
- la Regione e la Provincia di esecuzione della prestazione lavorativa.

La domanda deve essere inoltrata avvalendosi esclusivamente del modulo di istanza *on-line* "GAGI", disponibile all'interno dell'applicazione "DiResCo - Dichiarazioni di Responsabilità del Contribuente", sul sito internet www.inps.it. Il modulo è accessibile seguendo il percorso "servizi on line", "per tipologia di utente", "aziende, consulenti e professionisti", "servizi per le aziende e consulenti" (autenticazione con codice fiscale e pin), "dichiarazioni di responsabilità del contribuente".

Al fine di inoltrare la domanda preliminare di ammissione all'incentivo, è necessario essere titolari di posizione contributiva aziendale (cosiddetta matricola).

Nel caso in cui ne sia ancora sprovvisto, l'interessato dovrà farne richiesta in tempo utile alla sede Inps competente (determinata dal luogo di esecuzione della prestazione lavorativa) attraverso la presentazione della domanda d'iscrizione; qualora non avesse ancora alcun lavoratore alle proprie dipendenze, l'interessato, in deroga alla prassi consueta in tema d'iscrizione, indicherà come inizio attività con dipendenti una data fittizia corrispondente alla data di presentazione della domanda di iscrizione.

Contestualmente alla domanda di iscrizione, l'interessato dovrà inviare una comunicazione alla Sede competente per segnalare che ha appena inoltrato una domanda di iscrizione esclusivamente ai fini dell'incentivo inerente il "Programma Garanzia Giovani" di cui al decreto direttoriale 8 agosto 2014; per tale comunicazione l'interessato potrà avvalersi della funzionalità contatti del "Cassetto previdenziale aziende", oppure inviare una e-mail all'indirizzo di posta elettronica della Sede, disponibile sul sito internet www.inps.it, nella sezione "contatti - le sedi Inps". L'interessato contrassegnerà l'oggetto della comunicazione con la dicitura "iscrizione azienda - istanza per incentivo Garanzia Giovani - D.D. 8/08/2014".

Riferimenti normativi

Inps, circolare 3 ottobre 2014, n. 118

Il contratto preliminare di lavoro e la lettera di impegno all'assunzione

Nel corso delle trattative finalizzate alla sottoscrizione di un contratto di lavoro, si può presentare la necessità di sottoscrivere promesse d'impegno all'assunzione, ad esempio per consentire lo svolgimento del periodo di preavviso per le dimissioni presentate al vecchio datore di lavoro, ovvero contratti preliminari con obbligazioni reciproche per le future parti del contratto di lavoro: nell'articolo che segue, dopo aver qualificato giuridicamente i distinti istituti utilizzati nella prassi, si procederà l'analisi delle obbligazioni nascenti dagli impegni presi, evidenziandone le conseguenze in caso di inadempimento contrattuale

Gli accordi durante le trattative contrattuali

La conclusione del contratto di lavoro, con il sorgere delle reciproche obbligazioni del lavoratore e del datore di lavoro, si genera dall'accordo tra le parti, ai sensi dell'art. 1325 cod. civ., che non necessita, in linea generale, di essere formalizzato in modo particolare. Il contratto di lavoro, infatti, è soggetto al principio della libertà della forma, fatta salva una serie di ipotesi, legate in prevalenza a tipologie flessibili di assunzione, dove la forma scritta diventa un requisito per la specificità tipologica, fermo restando che l'assenza determina la riconduzione del contratto alla forma comune del lavoro subordinato, e cioè a tempo pieno e indeterminato, e non l'invalidità assoluta del contratto. Inoltre, è opportuno ricordare che la conclusione del contratto di lavoro determina una serie di obblighi amministrativi, come la comunicazione di assunzione mediante la procedura CO - UNILAV e, nei confronti del lavoratore, la comunicazione delle informazioni essenziali del rapporto di lavoro, senza che tali elementi possano essere considerati necessari per il sorgere del vincolo contrattuale tra le parti.

Ad ogni modo, anche per la conclusione dei contratti di lavoro può sorgere la necessità di sottoscrivere accordi preliminari dal contenuto assai vario, con obbligazioni sia unilaterali che reciproche, in grado di vincolarne e garantirne la futura e definitiva sottoscrizione.

Il caso classico che richiede tale approccio contrattuale è costituito dal lavoratore che, per presentare le dimissioni dal suo precedente datore di lavoro, ha idonea garanzia della futura sottoscrizione del contratto con il nuovo datore di lavoro mediante una lettera d'impegno all'assunzione.

La necessità di sottoscrivere un accordo preliminare potrebbe nascere anche da esigenze prettamente aziendali, nel caso in cui l'esito positivo della selezione del lavoratore da assumere non si accompagni dall'immediato sussistere della ragione organizzativa e produttiva dell'assunzione.

Nella prassi, soprattutto per qualifiche di alto livello, è possibile ricorrere anche ad accordi di intenti, dove non sorge alcun vincolo di assunzione ma esclusivamente impegni alla prosecuzione della trattativa e alle sue modalità, soprattutto nel caso in cui sia stato raggiunto un accordo di massima su elementi essenziali.

In sintesi, si tratta di un accordo preparatorio volto a fissare, per il proseguimento delle trattative, i punti sui cui si è già concluso l'accordo, i termini per la chiusura della trattativa e i reciproci impegni nella prosecuzione della stessa.

Stante la natura di tali obbligazioni, gli inadempimenti e le violazioni degli intenti formalizzati determinerebbero esclusivamente una responsabilità precontrattuale ex art. 1337 cod. civ.

Al di là del vincolo diretto all'assunzione, che richiede una serie di specificazioni nell'impegno assunto ai fini della sua esigibilità in sede giudiziale mediante l'art. 2932 cod. civ., violazioni di accordi precontrattuali comunque possono far sorgere profili risarcitori autonomi, più che come lesione di

un vincolo contrattuale ancora imperfetto, come responsabilità precontrattuale ex art.1337 cod. civ. Sul punto è molto interessante analizzare la recente sentenza Cass. civ., sez. lav., 25 gennaio 2012 n. 1051, riguardante il caso di un dirigente di un importante istituto creditizio. Avendo ricevuto, in costanza di rapporto, una proposta di incarico di amministratore delegato da parte di altro istituto di credito, presentò le proprie dimissioni dal rapporto lavorativo; ma, nonostante le rassicurazioni circa l'imminente formalizzazione dell'incarico, gli veniva proposto solamente un rapporto di collaborazione come consulente. Nella fase di merito, la domanda di risarcimento per responsabilità precontrattuale ex art.1337 cod. civ. era stata respinta in base al principio che, che per aversi responsabilità precontrattuale, è necessario *"che le parti abbiano discusso e concordato gli elementi essenziali del contratto, potendo solo in questo caso configurarsi un ragionevole affidamento sulla conclusione del contratto medesimo"*.

Principio giudicato erroneo dalla Corte di Cassazione, in accoglimento del ricorso presentato. Secondo la Suprema Corte, richiamando propri precedenti (7 maggio 2004 n. 8723 e 29 marzo 2007 n. 7768), la responsabilità precontrattuale ex art. 1337 del cod. civ. è legata *"alla violazione della regola di condotta stabilita a tutela del corretto svolgimento dell'iter" formativo del contratto*", purché le trattative per la conclusione del contratto siano giunte ad uno stadio tale *"da giustificare oggettivamente l'affidamento nella conclusione del contratto"* e, inoltre, che *"una delle parti abbia interrotto le trattative così eludendo le ragionevoli aspettative dell'altra, la quale, avendo confidato nella conclusione finale del contratto, sia stata indotta a sostenere spese o a rinunciare ad occasioni più favorevoli, e infine che il comportamento della parte inadempiente sia stato determinato, se non da malafede, almeno da colpa, e non sia quindi assistito da un giusto motivo"*.

A nulla rileva, secondo sempre la Cassazione, l'assenza dell'accordo sugli elementi essenziali del contratto: la responsabilità precontrattuale sorge nel momento in cui le trattative intercorse tra le parti sono giunte ad uno stadio tale da giustificare oggettivamente l'affidamento nella conclusione del contratto. La definizione degli elementi essenziali del contratto diventa fondamentale nel caso in cui il lavoratore richieda una sentenza costitutiva del rapporto di lavoro, ex art.2932 cod.civ., in caso di violazione del contratto preliminare, ma, in virtù dei principi sopra espressi, non rappresenta il livello minimo tutelato nelle trattative contrattuali.

Lettera di impegno unilaterale o contratto preliminare?

L'accordo preliminare tra lavoratore e datore di lavoro può avere per oggetto un vincolo bilaterale, ovvero una promessa unilaterale, alla futura sottoscrizione del contratto di lavoro. Nel primo caso, generalmente viene concluso un contratto preliminare, dove entrambe le parti si obbligano alla futura sottoscrizione del contratto di lavoro. Nel secondo caso, è solo il datore di lavoro obbligato all'assunzione, nel periodo di tempo fissato dalla lettera di impegno, così da consentire al lavoratore di sciogliere definitivamente il precedente rapporto di lavoro.

Partiamo proprio dalla lettera di impegno unilaterale.

Al fine dell'assolvimento della sua funzione, cioè impegnare un datore di lavoro ad una futura assunzione, così da poter consentire al lavoratore la gestione della transizione con un precedente rapporto di lavoro, la lettera di impegno unilaterale dovrebbe individuare almeno i seguenti elementi: tipologia contrattuale, contratto collettivo, qualifica e livello, luogo e orario di lavoro, retribuzione globale e l'eventuale periodo di prova.

Inoltre, la lettera di impegno generalmente fissa una data ultima per l'effettuazione dell'assunzione, allo scadere della quale, se il lavoratore non è disponibile a effettuare l'assunzione, l'impegno decade. Essendo un'obbligazione prevalentemente a carico del datore di lavoro, la mancata assunzione imputabile al lavoratore non determina responsabilità risarcitorie, a meno che siano previste eventuali penali ovvero in caso di violazione del principio di buona fede nelle trattative contrattuali. La presenza del termine dell'impegno, inoltre, rende per tale periodo la proposta irrevocabile da parte del datore di lavoro.

Uno dei principali problemi delle lettere di impegno riguarda il mancato rispetto, al momento dell'assunzione, da parte del datore di lavoro di condizioni pattuite, ad esempio, trattamenti retri-

butivi inferiori ovvero la presenza del patto di prova, ovvero un inquadramento inferiore.

Se il lavoratore non accetta le nuove proposte, ritenute da parte dell'azienda immodificabili, potrebbe agire per il mancato rispetto dell'impegno, senza che possa richiedere la costituzione del rapporto di lavoro ex art.2932 cod.civ., a meno che la lettera di impegno contenga tutti gli elementi essenziali del rapporto, sufficienti per una sentenza costitutiva giudiziale.

La responsabilità, nella violazione dell'accordo, determinerebbe il risarcimento, oltre che al danno emergente, il lucro cessante, definito in via equitativa, relativo al c.d. interesse negativo relativo alla perdita di altre occasioni di lavoro.

Il contratto preliminare, con obbligazioni reciproche, viceversa, vincola entrambe le parti alla definitiva assunzione.

Riguardo all'accordo preliminare di lavoro, la disposizione di cui all'art.2932 cod.civ., come tutela in forma specifica all'obbligo di contrarre, è applicabile solo ove "la fonte dell'obbligo consenta di determinare completamente tutti gli elementi del contratto, anche nei dettagli, in modo che sia possibile iniziarne l'esecuzione senza che le parti debbano esprimere ulteriori dichiarazioni dirette a precisarne l'oggetto o il contenuto" (Cass. civ., sez. lav., 5 agosto 2010, n. 18277). Da tale principio, discende la considerazione che se la prestazione di lavoro si caratterizza da un basso livello professionale, diviene più semplice, anche con il rischio dell'inconsapevolezza, giungere alla definizione esaustiva degli elementi contrattuali. La Corte di Cassazione, con la sentenza 30- dicembre 2009, n.27841, ha ritenuto applicabile l'art.2932 cod.civ. in presenza della definizione de:

"il contratto collettivo applicabile, la categoria di inquadramento degli addetti all'attività di data entry (svolta dalla R. con la qualifica di "specialista acquisizione"), il riconoscimento dell'anzianità pregressa e del superminimo individuale. Il contenuto di questi accertamenti consente di ritenere determinato l'oggetto del contratto di lavoro e consentito, di conseguenza, il ricorso alla tutela specifica di cui all'art.2932 cod.civ., considerato che la concreta assegnazione della sede di lavoro e delle mansioni appartiene alla fase di esecuzione del contratto".

Il caso riguardava un impegno all'assunzione sottoscritto a seguito di una riduzione del personale legato ad un cambio appalto.

L'esecuzione in forma specifica dell'obbligo di contrarre, ex art.2932 cod.civ., produce i propri peculiari effetti, dal momento del passaggio in giudicato della sentenza. Si sottolinea come il lavoratore possa anche rinunciare alla costituzione del rapporto di lavoro e chiedere, in sostituzione, il risarcimento del danno.

Le alternative agli accordi preliminari

In alternativa all'utilizzo di accordi preliminari o preparatori, le parti possono sottoscrivere immediatamente il contratto di lavoro, differendone gli effetti ad un momento successivo. La distinzione tra contratto ad effetti differiti e contratto preliminare, ha, in realtà, confini molto lievi e legati, in prevalenza, all'individuazione del momento in cui è stato perfezionato il vincolo contrattuale, a cui si aggancia la validità di clausole accessorie come il patto di prova. Particolarmente interessante è il caso affrontato dalla Cass. civ. sez. lavoro, 14 ottobre 1999, n.11597. A seguito di una promessa di assunzione, sottoscritta per accettazione dal dipendente, erano state definite le seguenti condizioni: retribuzione annua lorda, le mansioni, l'inquadramento contrattuale e il livello, il luogo di lavoro, i rimborsi spese e il periodo di prova. Soltanto in riferimento alla decorrenza, era stata fissata una data da confermare.

Successivamente il contratto era stato attivato e risolto durante il periodo di prova, di cui la legittimità del relativo patto veniva contestata dal lavoratore, in quanto la stesura definitiva del contratto era stata successiva all'inizio della prestazione di lavoro.

A giudizio della Suprema Corte, già la lettera di impegno conteneva una proposta di contratto di lavoro subordinato bene determinata in tutte le clausole tipiche del contratto di lavoro: accettando tale proposta e portando a conoscenza della ditta proponente la sua accettazione, il lavoratore su-

bordinato aveva consentito la stipula del contratto di lavoro subordinato.

Nell'ambito di tale contratto la data di assunzione del lavoratore, ben determinata, pur se suscettibile di modifica, non aveva costituito altro, perciò, che un termine per l'efficacia del contratto validamente stipulato con la clausola del patto di prova. Con l'accettazione di essa da parte del lavoratore era stato stipulato un contratto di lavoro subordinato a efficacia differita con patto di prova apposto sin dal momento della stipula e, perciò, validamente previsto.

Di fatto, gli accordi preliminari a cui la giurisprudenza ritiene applicabile l'art.2932 cod.civ. hanno al loro interno tutti gli elementi in grado di qualificare tali accordi come contratti di lavoro a effetti differiti e, a seconda della prospettiva di analisi e tenuto conto della volontà delle parti accertata giudizialmente, possono essere qualificati come contratti di lavoro già perfezionati, con differimento dell'inizio della prestazione.

Inoltre, è opportuno ricordare che il contratto di lavoro non richiede la forma scritta per la sua validità: pertanto, se l'accordo preliminare è seguito dalla prestazione di lavoro, si può ritenere che il contratto di lavoro si è concluso per fatti concludenti: oltre agli elementi indicati negli accordi preliminari, al rapporto si applicherà il contenuto obbligatorio, normativa e collettivo, ad integrazione del vincolo contrattuale.

Riferimenti normativi

Art. 2094 cod.civ.

Art. 2932 cod.civ.

TFR: coefficiente di agosto 2014

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati ad agosto 2014 è risultato pari a 107,5: a agosto 2014 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2013 è risultata pari a 1,280112.

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2013	Tasso mensile	75% Differenza 2013	Rivalutazione
Gennaio 2014	15 gennaio - 14 febbraio	107,3	0,186741	0,125	0,140056	0,265056
Febbraio 2014	15 febbraio - 14 marzo	107,2	0,093371	0,250	0,070028	0,320028
Marzo 2014	15 marzo - 14 aprile	107,2	0,093371	0,375	0,070028	0,445028
Aprile 2014	15 aprile - 14 maggio	107,4	0,280112	0,500	0,210084	0,710084
Maggio 2014	15 maggio - 14 giugno	107,3	0,186741	0,625	0,140056	0,765056
Giugno 2014	15 giugno - 14 luglio	107,4	0,280112	0,750	0,210084	0,960084
Luglio 2014	15 luglio - 14 agosto	107,3	0,186741	0,875	0,140056	1,015056
Agosto 2014	15 agosto - 14 settembre	107,5	0,373483	1,000	0,280112	1,280112

Equo canone di agosto 2014

L' inflazione del mese di agosto 2014 è stata pari a - 0,1%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione è pari a - 0,075% (meno zero virgola zero settantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di agosto 2014 rispetto a agosto 2013 è risultata pari a - 0,1% (meno zero virgola uno). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n.118/85: il 75% risulta pari a - 0,075%;
- la variazione percentuale dell'indice del mese di agosto 2014 rispetto a agosto 2012 risulta pari a più 1,0% (uno virgola zero). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

L'Aiuto alla crescita economica e le novità 2014

Con la Legge di Stabilità prima e con il decreto competitività dopo, il Legislatore è intervenuto a potenziare l'Ace, la misura volta a favorire la capitalizzazione delle imprese introdotta con l'art.1 D.L. n.201/11, convertito, con modificazioni, dalla L. n.214/11 (c.d. Decreto Salva Italia). L'Ace, che è l'acronimo di aiuto alla crescita economica, come si evince dalla relazione che accompagna il decreto, ha come obiettivo il rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano: la disposizione mira quindi a fornire un aiuto alla crescita economica, riequilibrando il trattamento fiscale delle imprese che si finanziano con debito rispetto a quelle che si finanziano con capitale proprio. La logica sulla quale si basa l'Ace è la medesima della Dit: è stato quindi scelto l'approccio "premiale", prevedendo una riduzione del prelievo impositivo commisurata agli incrementi di capitale delle imprese realizzati nella forma di conferimenti in denaro da parte dei soci o di destinazione di utili a riserva. L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011 e consente ai soggetti beneficiari di dedurre dal reddito imponibile un importo calcolato su base percentuale in relazione all'incremento patrimoniale rispetto a quello risultante dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. Le disposizioni di attuazione dell'agevolazione sono state emanate con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 14 marzo 2012. Con lo stesso provvedimento sono state stabilite disposizioni aventi finalità antielusiva specifica.

Come si è evidenziato in precedenza, l'agevolazione è stata di recente oggetto di potenziamento e modifiche a opera:

- dell'art.1, co.137 e 138 L. n.147/13 (Legge di Stabilità 2014), che ha previsto un potenziamento dell'agevolazione aumentando l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale;
- del D.L. n.91/14 (decreto competitività in corso di conversione), che ha modificato le modalità di calcolo per le società quotate e ha previsto una modalità di utilizzo dell'eventuale eccedenza del rendimento nozionale generata dall'incapienza del reddito.

Chiarimenti sono stati inoltre forniti dalla recente Circolare n.12/E/14.

Ambito soggettivo

I soggetti beneficiari dell'Ace sono:

- le società e gli enti di cui all'art.73, lett. a) e b) Tuir: società di capitali (Spa, Srl, Sapa, società cooperative, di mutua assicurazione) ed enti commerciali residenti in Italia (ivi compresi trust e consorzi);
- le società e gli enti commerciali non residenti, di cui all'art.73 lett. d) Tuir, limitatamente alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato;
- gli imprenditori individuali, le Snc e le Sas, purché in regime di contabilità ordinaria.

Diverse sono le modalità di applicazione dell'agevolazione per le imprese soggette a Ires e per quelle soggette a Irpef anche in considerazione della diversa rilevanza giuridica del loro patrimonio netto e della difficoltà, soprattutto per le imprese individuali, di replicare il meccanismo applicativo previsto per i soggetti Ires, con il fine di assicurare un beneficio conforme ad entrambe le tipologie di soggetti beneficiari.

La norma primaria prevede quali soggetti esclusi dall'agevolazione solo gli enti non commerciali; l'art.9 del decreto di attuazione ha previsto ulteriori ipotesi di esclusione soggettiva, prevedendo che il beneficio non si applica alle società assoggettate alle procedure di:

- fallimento, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- liquidazione coatta, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;
- amministrazione straordinaria della grandi imprese in crisi, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura;

in quanto trattasi di procedure non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività.

Una importante precisazione in materia è contenuta nella Circolare n.12/E/14 che, con riferimento all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, ha indicato che l'esclusione riguarda unicamente il caso di impossibilità di risanamento con continuazione dell'esercizio dell'impresa, o quando questo si riveli impossibile o economicamente non conveniente.

Infatti, con riferimento all'ambito soggettivo, il documento di prassi osserva come le ipotesi di esclusione, previste dal decreto attuativo, delle imprese sottoposte alle procedure di fallimento, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria, configurino procedure non rivolte alla prosecuzione dell'attività. Sono, pertanto, incluse nell'ambito applicativo dell'agevolazione le società in liquidazione e quelle che hanno avviato procedure che prevedono la continuazione dell'attività (ad esempio, il concordato preventivo).

Ulteriore ipotesi di esclusione è quella delle imprese marittime che hanno esercitato l'opzione di cui all'art.155 Tuir (c.d. *tonnage tax*), ma solo se i ricavi derivanti dall'attività per la quale è esercitata l'opzione sono prevalenti rispetto a quelli complessivi.

Poiché i beneficiari della norma sono principalmente le società e gli enti residenti in Italia (che hanno pertanto ivi la sede legale o dell'amministrazione, oppure l'oggetto principale dell'attività per la maggior parte del periodo di imposta ex art.73, co.3 Tuir) nell'ipotesi in cui una società estera trasferisca la residenza in Italia, la Circolare n.12/E/14 chiarisce che la stessa potrà fruire del beneficio Ace dal momento in cui assume la qualifica di soggetto residente ex art.73 Tuir, considerando incrementi e decrementi di capitale proprio a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2011, a prescindere dal fatto che non abbia potuto usufruire dell'agevolazione nei periodi di imposta precedenti a quello di acquisizione della residenza fiscale per mancanza dei presupposti.

Un'ultima considerazione in relazione all'ambito dei soggetti beneficiari deve essere fatta per quanto riguarda le società di comodo, cui si applica la disciplina dell'art.30 L. n.724/1994 e del D.L. n.138/11: poiché il reddito minimo presunto va ridotto delle eventuali agevolazioni fiscali spettanti, nell'ipotesi in cui la società qualificata di comodo rilevi una variazione patrimoniale rilevante ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, dovrà ridurre il reddito minimo dichiarato per un importo pari al rendimento nozionale del capitale proprio.

Determinazione dell'agevolazione per i soggetti Ires

I commi da 2 a 6 dell'art.1 D.L. n.201/11 disciplinano il meccanismo applicativo dell'Ace per i soggetti Ires.

In particolare, l'agevolazione consiste nella deduzione dal reddito complessivo di un importo che corrisponde al rendimento nozionale del "nuovo" capitale proprio, intendendo con questa accezione l'incremento del Patrimonio netto dell'impresa rispetto a quello esistente nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Poiché l'Ace è deducibile dal reddito complessivo, al netto delle perdite pregresse, affinché sia utilizzabile richiede il conseguimento di un reddito positivo. In presenza pertanto di una perdita fiscale la quota non fruita può essere riportata a nuovo e computata in aumento dell'importo dell'agevolazione rilevante negli esercizi successivi.

Prima di soffermarci sulla determinazione del nuovo capitale proprio, definiamo il rendimento nozionale come quella aliquota percentuale, che dovrebbe "premiare" il rischio di impresa, fissata:

- per il primo triennio di applicazione dell'agevolazione (2011, 2012 e 2013) in misura pari al 3%;
- dal quarto periodo d'imposta (2014) da un apposito decreto ministeriale da emanarsi entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento. Tale aliquota è determinata tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, incrementabili di ulteriori

tre punti percentuali a titolo di compensazione del maggior rischio.

La Legge di Stabilità 2014 (art.1, co.137 e 138, L. n.147/13) modificando l'art.1, co.3 D.L. n.201/11, con l'intento dichiarato di potenziare l'agevolazione, ma a conti fatti in realtà non è proprio così, ha fissato nuove aliquote percentuali per il calcolo del rendimento nozionale per i prossimi tre periodi di imposta (superando pertanto l'emanazione del previsto decreto ministeriale).

Le nuove aliquote sono le seguenti:

- 4% per il periodo d'imposta in corso al 31.12.14;
- 4,5% per il periodo d'imposta in corso al 31.12.15;
- 4,75% per il periodo d'imposta in corso al 31.12.16.

Per quanto riguarda il nuovo capitale proprio, il dato di partenza per individuare la variazione in aumento è, per le imprese già costituite a tale data, il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio.

Il relativo incremento è determinato quale somma algebrica delle variazioni in aumento e in diminuzione fissate dal co.5 dell'art.1 D.L. n.201/11.

Rilevano come variazioni in aumento:

- a) i conferimenti in denaro, quali gli aumenti di capitale, i versamenti in conto capitale o a fondo perduto, i versamenti dei soci per sopraprezzo azioni o quote, la conversione di obbligazioni in azioni, le rinunce dei soci ai crediti aventi natura finanziaria. Non rilevano, invece, i conferimenti in natura e i finanziamenti soci;
- b) gli utili accantonati a riserva, a esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili. Queste ultime sono quelle formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti, in quanto derivanti da processi di valutazione, come ad esempio la riserva derivante dall'applicazione dell'*equity method* (art.2426, co.1, n.4 cod.civ.), dalla valutazione di attività e passività in valuta (art.2426 n.8-bis cod.civ.), quella per rivalutazioni volontarie (L. n.147/13), ...

Rilevano pertanto come riserve disponibili, la riserva legale, quella statutaria, quella facoltativa, e così via.

Costituiscono, inoltre, elementi positivi della variazione del capitale proprio gli accantonamenti a riserve disponibili derivanti dalla "*riclassificazione*" di riserve indisponibili a seguito del venir meno della condizione di indisponibilità, sempreché tali riserve indisponibili si siano formate a decorrere dal periodo di imposta 2011. In modo speculare, non costituiscono più incrementi di capitale proprio le riserve disponibili qualora, e dal momento in cui, risultino riclassificate tra le riserve indisponibili.

In particolare, per quanto riguarda il trattamento da attribuire alle riserve *first time adoption* alimentate nei periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2010, la Circolare n.12/E/14 ha precisato che, in linea di principio, "*la quota delle riserve da FTA che "si libera" (nel senso indicato nella guida Oic n.4), non concorre alla determinazione dell'incremento di capitale proprio, in quanto si tratta di una riserva determinata a seguito di una diversa rappresentazione del patrimonio dell'azienda e, dunque, non generata da utili derivanti da fenomeni gestionali e mantenuti nell'economia dell'impresa*".

Per quanto riguarda la rilevanza delle variazioni patrimoniali, con riferimento agli incrementi patrimoniali, l'art.5, co.4 Decreto Ace stabilisce che:

- quelli derivanti da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento (e non da quella delle delibera o della sottoscrizione dell'aumento) e a condizione che, come rilevato nella relazione illustrativa, la delibera di aumento del capitale cui sono riferiti i predetti versamenti sia stata assunta successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. Nel caso particolare in cui l'assemblea, con apposita delibera, abbia dato facoltà di aumentare il capitale al CdA (c.d. delega agli amministratori), ai sensi degli artt.2443 o 2481 cod.civ., ovvero, al consiglio di gestione, prima del 2011, con successive deliberazioni da parte di questi ultimi, la Circolare n.12/E/14 ha chiarito che in tali fattispecie l'agevolazione viene riconosciuta, in quanto il processo deliberativo può dirsi compiuto solo nel momento in cui il CdA ovvero il consiglio di gestione abbia deliberato le caratteristiche dell'aumento di capitale;

- quelli derivanti dalla conversione di obbligazioni in azioni assumono rilevanza a partire dalla data in cui ha effetto la conversione e il debito si trasforma in capitale;
- quelli derivanti dalla rinuncia ai crediti, dalla data dell'atto di rinuncia;
- quelli derivanti da accantonamento di utili a riserva rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate, cioè dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale l'assemblea delibera la destinazione dell'utile a riserva.

Sono, invece, considerate variazioni in diminuzione del patrimonio netto:

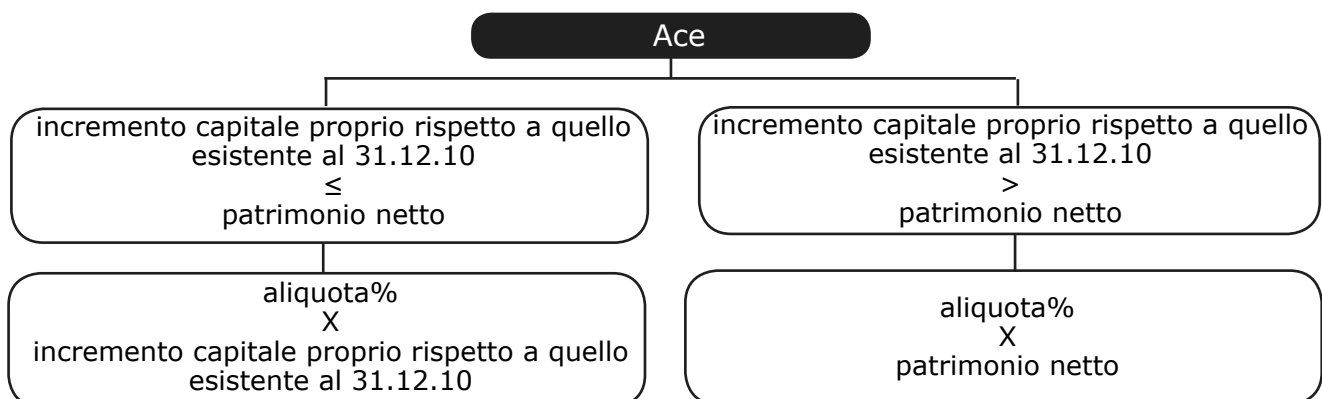
- l'attribuzione ai soci di utili, riserve e capitale;
- l'acquisto di partecipazioni in società controllate;
- l'acquisto di aziende o rami d'azienda.

I decrementi patrimoniali rilevano invece a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati e debbono essere computati per il loro intero ammontare senza, perciò, la necessità di operare alcun ragguaglio. Di conseguenza, una delibera di distribuzione di riserve di utili deliberata a fine esercizio rileva, quale riduzione del capitale proprio, a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui la stessa viene assunta.

L'articolo 11 del decreto attuativo precisa che la variazione netta (somma algebrica di incrementi e decrementi) non può in ogni caso essere superiore al patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, esclusa l'eventuale riserva per acquisto azioni proprie e incluso l'utile o la perdita d'esercizio.

Di conseguenza la base di calcolo del rendimento nozionale è costituita dal minore importo tra:

- l'incremento netto di capitale proprio;
- il patrimonio netto risultante dal bilancio dell'esercizio di riferimento.



Il nuovo capitale proprio rilevante ai fini dell'agevolazione non è una grandezza statica, non è cioè un valore che si determina in ogni periodo di imposta con le variazioni in aumento e diminuzione verificate nel singolo periodo, ma è una grandezza dinamica che cumula, anno per anno, le predette variazioni.

In ciascun periodo di imposta, pertanto, il nuovo capitale che assume rilevanza agli effetti della disciplina è l'incremento rispetto al patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, come risultante dal relativo bilancio, escluso l'utile d'esercizio. Gli incrementi effettuati nel corso dei vari esercizi si cumulano tra di loro comportando, nel tempo, un importo sempre maggiore da portare in deduzione dal reddito complessivo. Inoltre, mentre nell'esercizio in cui il conferimento in denaro si perfeziona rileva a partire dalla data di versamento in proporzione ai giorni che decorrono dalla data di versamento al termine dell'esercizio, nelle annualità successive entrerà in gioco per l'intero ammontare.

Con un meccanismo di calcolo di questo tipo, l'agevolazione risulta evidentemente particolarmente conveniente per le imprese neo-costituite in quanto tutto il patrimonio conferito costituisce incremento rilevante sul quale calcolare il rendimento da portare in deduzione.

Nell'ipotesi di soggetti con periodo d'imposta inferiore o superiore all'anno solare, l'incremento del capitale proprio va ragguagliato alla durata del periodo stesso al fine di rendere tale variazione omogenea con il coefficiente di rendimento nozionale a essa applicabile determinato su base

annuale, secondo il seguente calcolo: (incremento di capitale proprio x giorni di durata del periodo di imposta/365).

Analogamente, nel caso di conferimenti in denaro il ragguaglio va operato tenendo conto sia della data di versamento che della durata dell'esercizio, secondo il seguente calcolo:

$$\text{incremento di capitale proprio} \times \frac{\text{giorni di durata del periodo d'imposta}}{365} \times \frac{\text{giorni di durata effettiva del periodo d'imposta}}{\text{giorni di durata del periodo d'imposta}}$$

Determinazione dell'agevolazione per i soggetti Irpef

L'articolo 8 del D.M. 14 marzo 2012 regola l'applicazione dell'Ace per le imprese individuali e le società di persone, che possono fruire del beneficio esclusivamente se si trovano in regime di contabilità ordinaria, per natura o per opzione.

Tenuto conto che per queste tipologie di contribuenti risulterebbe particolarmente complesso gestire il meccanismo di determinazione dell'agevolazione previsto per i soggetti Ires, per essi si assume come entità agevolabile ai fini Ace il patrimonio netto risultante al termine di ogni esercizio, a nulla rilevando la composizione della variazione del capitale proprio.

Nella relazione al decreto è precisato che *"in conseguenza di tale scelta, tutto il patrimonio netto contabile costituirà la base su cui applicare il rendimento nozionale, non assumendo alcun rilievo che si tratti di capitale di vecchia formazione (vale a dire risultante dall'esercizio 2010) ovvero di nuova formazione, anche derivante da apporti in natura. Il riferimento al patrimonio netto include anche l'utile dell'esercizio; ovviamente tale entità va considerata al netto di eventuali prelevamenti in conto utili effettuati dall'imprenditore o dai soci. Rilevano, altresì, tutte le riserve di utile, a nulla influenzando le specifiche disposizioni sul punto applicabili alle società di capitali e agli enti commerciali"*.

$$\text{Ace} = \frac{\text{aliquota}}{\%} \times (\text{patrimonio netto contabile} - \text{prelevamento di utili})$$

Il meccanismo si presenta quindi di interesse per quei soggetti Irpef (non sono moltissimi ad onor del vero) che risultano essere "capitalizzati" e che vengono "premiati" in misura maggiore rispetto ai soggetti Ires, che, come si è visto, determinano l'agevolazione sugli incrementi del capitale proprio e non sull'intero stock.

Il comma 3 dell'art.8 stabilisce che la quota Ace concorre alla formazione del reddito complessivo:

- ai fini della determinazione dell'Irpef: il reddito agevolato, in presenza di altri redditi imponibili, concorre alla formazione del primo scaglione e dei successivi (art.11 Tuir) fino alla concorrenza del suo intero ammontare;
- ai fini delle detrazioni spettanti, per carichi di famiglia, di lavoro, per oneri e per canoni di locazione, rilevando in tutti i casi in cui la misura di tali detrazione è correlata all'importo di tale reddito.

L'agevolazione non rileva, invece, ai fini della determinazione della base imponibile per i contributi IVS dovuti (Circolare Inps n.90/12).

Per quanto riguarda le società di persone, l'Ace è dedotta prioritariamente dal reddito di impresa, e qualora vi sia un'eccedenza, la stessa è attribuita a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili. Il medesimo meccanismo applicativo è peraltro previsto per le società che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale ex artt.115 e 116 Tuir.

Un importante chiarimento è contenuto della Circolare n.12/E/14 per quanto attiene le imprese familiari o coniugali, al fine di garantire parità di trattamento tra imprenditori individuali e quelli che operano all'interno di un'impresa familiare.

L'articolo 8 del decreto regola infatti esclusivamente la gestione delle eccedenze di rendimento nozionale rispetto al reddito di impresa, stabilendo che *"per le imprese familiari e le aziende coniugali l'importo corrispondente al rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa è attribuito all'imprenditore e ai collaboratori familiari ovvero al coniuge dell'azienda coniugale in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito. Per le società in nome collettivo e in accomandita"*

semplice si applicano le disposizioni di cui all'art.7, co.2".

A tal proposito il documento delle Entrate ha ritenuto che anche il rendimento nozionale Ace, e non solo l'eventuale eccedenza, debba essere ripartito tra imprenditori e familiari in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito.

Consolidato fiscale

L'agevolazione può essere utilizzata anche a livello di gruppo "fiscale": l'art.6 del decreto 14 marzo 2012 stabilisce infatti che per le società e gli enti che hanno esercitato l'opzione per il regime di tassazione consolidata ex art.117 Tuir l'agevolazione è calcolata autonomamente da ciascun soggetto partecipante e l'eventuale eccedenza, rispetto al singolo reddito complessivo netto, è trasferita alla *fiscal unit* nel limite del reddito globale netto di gruppo.

La conseguenza è che nessuna eccedenza Ace può formarsi a livello di gruppo: l'eventuale eccedenza rispetto al reddito complessivo del gruppo resta infatti alla società partecipante che l'ha generata e potrà essere dalla stessa computata in aumento del rendimento nozionale dell'esercizio successivo o trasferita nuovamente alla *fiscal unit*. In questo modo, oltre a massimizzare il beneficio a livello di singola società e di gruppo, viene risolto anche il problema della paternità delle eccedenze in caso di cessazione del consolidato.

Un'importante precisazione, per nulla scontata (si veda in proposito la Circolare Cndcec n.28/IR/12 par. 9.1), contenuta nella Circolare n.12/E/14, è quella che indica come obbligatoria e non facoltativa l'attribuzione delle eccedenze Ace al consolidato e in misura pari alla capienza del reddito complessivo netto del gruppo.

Tenendo conto della necessità di remunerare il beneficio ottenuto a livello di gruppo, gli accordi di consolidamento andrebbero integrati per tener conto di tale possibilità, prevedendo tra l'altro, in presenza di possibili molteplici eccedenze Ace, un eventuale ordine di trasferimento delle stesse. In linea con l'orientamento più volte espresso agli effetti della disciplina della tassazione di gruppo, le eccedenze generatesi anteriormente all'opzione non attribuibili alla *fiscal unit* possono esclusivamente essere utilizzate in deduzione dal reddito complessivo netto della singola società.

Disciplina antielusiva

Al fine di evitare, soprattutto nell'ambito dei gruppi societari, effetti moltiplicativi del beneficio a fronte di un'unica immissione di denaro, l'art.10 del decreto 14 marzo 2012 ha introdotto alcune disposizioni specifiche di carattere antielusivo.

Le fattispecie rilevanti sono tre e riguardano operazioni tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo:

1. acquisto di aziende e partecipazioni;
2. conferimenti in denaro;
3. incremento dei crediti di finanziamento.

Queste fattispecie, pur non comportando un vero e proprio decremento del patrimonio contabile, vanno considerate ai fini del computo dell'agevolazione quali riduzioni del nuovo capitale proprio rilevante. Nella relazione illustrativa al decreto si legge che rientrano nelle specifiche disposizioni antielusive:

"quelle operazioni che potrebbero prestarsi al raggiungimento di fini elusivi nel presupposto che la direzione unitaria e la pluralità soggettiva presente all'interno del gruppo favoriscono capitalizzazioni di comodo. Questo meccanismo di neutralizzazione dell'Ace agisce, di regola, sulle società che operano gli investimenti idonei a generare la moltiplicazione del beneficio, conservando la rilevanza dell'apporto in capo alla società ricevente, in coerenza con la posizione di utilizzatrice dell'apporto medesimo e, solo in alcuni casi, direttamente a detrimento degli incrementi di patrimonio netto delle società che ricevono gli apporti".

Un'importante precisazione è contenuta nella Circolare n.12/E/14 con riguardo all'esclusione dalla base Ace, con riferimento al soggetto conferente, dei conferimenti effettuati a favore di altre società del gruppo. L'Agenzia ha precisato che tale sterilizzazione opera solo se il conferente ha a sua volta beneficiato di un aumento di capitale o di capitalizzazioni equivalenti, in quanto la finalità è quella di impedire che la stessa somma di denaro conferita accresca il capitale proprio di più entità

giuridiche appartenenti al medesimo gruppo d'impresa.

La norma antielusiva può pertanto essere disapplicata se il contribuente dimostra, in sede di interpello disapplicativo, che il conferimento è stato possibile unicamente dall'accantonamento di utili non distribuiti.

Per quanto riguarda i soggetti Irpef, nella relazione illustrativa al decreto è affermato che anche a tali soggetti, in quanto compatibili, si applicano le disposizioni antielusive.

Si evidenziano inoltre due specifiche clausole anti abuso, contenute sempre nell'art.10 del decreto 14 marzo 2012, che operano nel momento in cui l'impresa italiana potenzialmente beneficiaria dell'Ace intrattenga rapporti con soggetti fiscalmente non residenti in Italia.

La prima, norma di chiusura ispirata da motivazioni di cautela, prevede la riduzione della base Ace per un importo pari ai conferimenti in denaro proveniente da soggetti non residenti, se a loro volta controllati da soggetti residenti.

La seconda, ispirata dalla volontà di scoraggiare la presenza nella compagine societaria di soci residenti in Stati a fiscalità privilegiata ovvero che non garantiscono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia, prevede la riduzione della base Ace per i conferimenti provenienti da Stati o territori *"diversi da quelli individuati dal D.M. da emanare ai sensi dell'art.168-bis Tuir"*.

Novità del decreto competitività

Il Decreto Legge n.91/14 ha introdotto alcune modifiche alla disciplina Ace con riferimento alle società quotate e alle modalità di utilizzo dell'eccedenza del rendimento nozionale per incapacienza del reddito complessivo.

Nello specifico, il potenziamento per le società che si quotano a partire dal 25 giugno, data di entrata in vigore del decreto, consiste in una maggiorazione dell'incentivo alla ricapitalizzazione nell'esercizio di ammissione e nei due successivi.

Le società che quoteranno le azioni in mercati regolamentati, di altri Paesi Ue o aderenti allo Spazio Economico Europeo, potranno infatti usufruire di un moltiplicatore del 40% da applicare all'incremento patrimoniale rilevante realizzato nell'esercizio di quotazione e nei due esercizi successivi rispetto all'esercizio precedente, fermo il limite del patrimonio netto di cui all'art.11 D.M. 14 marzo 2012.

Va evidenziato, comunque, che trattandosi di una misura destinata solo ad alcune imprese, l'agevolazione è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea ai sensi dell'art.108 del Trattato UE.

L'altra novità è stata introdotta per consentire alle imprese l'utilizzo dell'incentivo anche in esercizi con perdita fiscale o con redditi imponibili incapienti rispetto alla deduzione spettante, prevedendo la facoltà di convertire le eccedenze Ace inutilizzate in crediti d'imposta.

Con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, è stato aggiunto un ultimo periodo al comma 4 dell'art.1 D.L. n.201/11, per stabilire che, in alternativa al riporto a nuovo senza limiti temporali, la base Ace non sfruttata può essere convertita in credito d'imposta.

Tale credito è calcolato applicando all'eccedenza Ace non utilizzata l'aliquota Ires del 27,5% (o le aliquote Irpef corrispondenti agli scaglioni di reddito previste dall'art.11 Tuir), ed è utilizzato in diminuzione dei versamenti Irap, in cinque quote annuali di pari importo, nei limiti di quanto dovuto in ogni esercizio.

Si tratta comunque di una facoltà fruibile con la presentazione di Unico 2015: la scelta finanziaria si porrà quindi in vista del saldo Irap da versare nel giugno 2015 per i soggetti "solari".

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, Circolare n.12/E/14

Art.1, D.L. n.201/11

Art.8, D.M. 14 marzo 2012

Decreto Legge n.91/14

La nomina ad amministratore di un dipendente della società: fra compatibilità e limiti

È piuttosto frequente riscontrare, a prescindere dalla dimensione dell'impresa, che nella composizione dell'organo amministrativo di una società di capitali figurino una o più persone legate alla stessa società da un rapporto di lavoro dipendente. Si tratta sovente di soggetti che già rivestono, in forza del rapporto di lavoro in essere con la società, una posizione apicale formalizzata nella qualifica di dirigente. La questione va esaminata attentamente in quanto l'assunzione della carica di amministratore potrebbe presentare, se non fosse attentamente e preliminarmente ponderata, dei profili di incompatibilità con la coesistente figura di lavoratore subordinato; in modo particolare, laddove si configurasse nella sostanza il venire meno di un vero rapporto di soggezione gerarchica fra la persona, in quanto dipendente della società, e l'organo amministrativo di cui la stessa è membro. Il tema si pone ovviamente con lampante criticità quando si riscontra il caso dell'amministratore unico-dipendente, in cui emerge con tutta evidenza l'assoluta incompatibilità delle due figure; nel caso di un consiglio di amministrazione, occorre invece attentamente calibrare il sistema delle deleghe di poteri affinché la posizione di amministratore non si trovi, come detto, in uno stato di conflitto o di incompatibilità con i presupposti minimi della subordinazione che deve caratterizzare il contratto di lavoro dipendente fra la persona e la società di cui il medesimo soggetto è amministratore (non unico), per la sua regolare e corretta attuazione.

La natura del rapporto società - amministratore

Secondo l'orientamento tradizionale della dottrina, il rapporto di amministrazione fra la società di capitali e la persona nominata quale componente dell'organo amministrativo – monocratico o collegiale – veniva assimilato ad un mandato a esecuzione continuata e reiterata; si trattava quindi di un rapporto giuridico riconducibile allo schema del mandato, per quanto attiene la disciplina generale in materia di costituzione del rapporto, invalidità, ecc.¹ La questione della natura giuridica del rapporto fra amministratore e società è in verità tuttora ampiamente dibattuta, essendo ritenuta superata l'assimilazione al mandato anche in forza delle modifiche apportate dal Legislatore con la Riforma del diritto societario con cui, fra l'altro, è stato eliminato all'art.2392 cod.civ., il riferimento alla diligenza del mandatario quale parametro di valutazione del comportamento che gli amministratori devono tenere nell'adempire ai propri doveri.

La figura dell'amministratore presenta evidenti tratti di analogia con quella dell'imprenditore, tenuto conto che egli è chiamato a compiere non semplicemente uno o più atti peculiari, bensì una attività complessiva di gestione dell'impresa sociale. Resta tuttavia il fatto che, per pressoché unanime opinione della dottrina più recente, il legame giuridico che si instaura tra società ed amministratore ha comunque un'oggettiva valenza contrattuale.²

Secondo la giurisprudenza di legittimità³ tra gli amministratori e la società sussiste un rapporto obbligatorio avente ad oggetto, da un lato, la prestazione d'opera e, dall'altro lato, la corresponsione di un compenso ed eventualmente di risarcimenti o indennizzi connessi con tale prestazione.

L'esistenza di un rapporto obbligatorio sarebbe ulteriormente dimostrata dagli obblighi e dai doveri che l'amministratore assume nei confronti della società.

Se quindi si accede alla tesi del carattere contrattuale del rapporto di amministrazione, occorre poi

¹ M. Brusattera – M. Borra "Quando l'amministratore di Srl è un lavoratore dipendente", in Diritto e Pratica delle Società, n.3/10.

² A. Tartarini, "Responsabilità civile degli amministratori di società di capitali", in questa Rivista n.4/13. Contra, una parte della dottrina secondo cui tra gli amministratori e la società non sussisterebbe alcun rapporto di natura contrattuale, bensì i poteri degli amministratori sarebbero originari, in quanto derivanti direttamente dal contratto di società, così che si instaurerebbe un rapporto tipico, non riconducibile a nessun altro schema civilistico.

³ Cassazione, n.10680/94.

individuare la natura del contratto di amministrazione.

La posizione della Suprema Corte è orientata verso la sua qualificazione in termini di contratto di lavoro parasubordinato, alla luce del fatto che l'attività dell'amministratore, pur implicando l'esercizio di funzioni gestorie, è pur sempre un'attività continua, coordinata e prevalentemente personale, dovendo l'amministratore adeguare il proprio agire al raggiungimento dei fini dell'impresa⁴. Secondo la posizione prevalente della giurisprudenza, anche le controversie tra amministratore e società inerenti al rapporto contrattuale in essere sono assoggettate al rito del lavoro⁵, fatta esclusione per quelle in materia di responsabilità.

In ogni caso, l'aver qualificato il rapporto di amministrazione quale contratto di lavoro parasubordinato non consente di escludere che il ruolo di amministratore, in determinate circostanze, possa cumularsi con quello di lavoratore dipendente della società. In particolare, come sarà meglio argomentato nel seguito, il cumulo delle due posizioni è possibile quando l'amministratore svolge altresì attività estranee alle funzioni inerenti al rapporto organico ed è comunque assoggettato ad un vincolo di subordinazione nei confronti della società.

Gli elementi distintivi del rapporto di lavoro subordinato

Esula ovviamente dagli obiettivi del presente scritto una dissertazione approfondita del complesso tema degli elementi che distinguono il rapporto di lavoro subordinato; tuttavia, un riferimento, seppure sommario, risulta necessario al fine di poter poi valutare i profili di compatibilità, le relative condizioni ed i limiti con i quali sulla stessa persona possono coesistere la figura di dipendente e di amministratore della società.

Il Codice civile definisce all'art.2094 il prestatore di lavoro subordinato come colui che *"si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o materiale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore"*.

La giurisprudenza della Cassazione⁶ ha evidenziato che gli elementi che contraddistinguono il rapporto di lavoro subordinato rispetto al lavoro autonomo sono essenzialmente da ricercare nel vincolo di soggezione personale del lavoratore al potere organizzativo, direttivo e disciplinare del datore di lavoro, da cui consegue una limitazione della sua autonomia di inserimento nell'organizzazione aziendale.

Quindi, si può concludere che l'indicatore principale della sussistenza del rapporto di lavoro subordinato risiede nell'esistenza e nella soggezione della persona al potere direttivo del datore di lavoro, in misura tale da consentire a quest'ultimo di disporre, nell'ambito delle esigenze organizzative dell'impresa, della prestazione di lavoro.

Coesistenza del contratto di amministrazione e del contratto di lavoro subordinato sulla stessa persona

Alla luce di quanto precede, emerge già una considerazione preliminare: la conservazione dell'esistenza di una relazione di lavoro subordinato tra un amministratore e la società amministrata necessita della dimostrazione della sussistenza del vincolo di subordinazione, ovvero dell'assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo amministrativo della società, nonostante la qualifica di amministratore assunta dalla persona.

Risulta, pertanto, necessario verificare di caso in caso il concreto svolgimento, da parte del lavoratore dipendente di mansioni diverse da quelle proprie di amministratore, che siano quindi sottoposte ad un effettivo potere gerarchico.

Una prima interessante valutazione, seppur storicamente datata, si in una sentenza della Suprema Corte⁷ con la quale si avalla la questione della compatibilità della figura di amministratore di società di capitali con quella di dipendente della stessa società, sempre rinviando ad una verifica specifica

⁴ Cassazione, n.4261/09.

⁵ Contra, l'indirizzo giurisprudenziale che non condivide la qualificazione del rapporto come parasubordinazione (Cassazione n.7961/09), come pure l'orientamento della Cassazione che esclude il ricorso al rito del lavoro nel caso di organo amministrativo monocratico.

⁶ Cassazione, n.5645/09.

⁷ Cassazione, 24 marzo 1956 n. 845.

di ciascun singolo caso onde vagliare la reale permanenza del vincolo di subordinazione.

Allo stato attuale, può dirsi che la compatibilità delle due figure sulla medesima persona richiede la verifica di alcune condizioni essenziali:

- esistenza di una diversità fra le funzioni svolte come dipendente rispetto a quelle assolute dalla persona con la carica di amministratore della società;
- costituzione del rapporto di lavoro subordinato con la società che derivi dall'espressione di una volontà diversa rispetto a quella della stessa persona, così che il contratto di lavoro dipendente non possa risultare nei fatti essere stato deciso e stipulato con se stesso;
- esistenza in concreto sulla persona di un vincolo di subordinazione, ovvero della sua soggezione al potere direttivo e disciplinare dell'organo amministrativo della società.

Queste considerazioni hanno trovato conferma in dottrina⁸, laddove si è sottolineato che è sempre necessario individuare *"una serie di mansioni riconducibili esclusivamente al contratto di lavoro e non anche allo svolgimento della funzione di amministratore della società"*.

Anche in giurisprudenza⁹ è stato osservato che la sovrapposizione delle due funzioni (amministratore e dipendente) nell'ambito della stessa società deve ritenersi ammissibile solo nel caso in cui sussista un reale vincolo di subordinazione e l'attività svolta non rientri nel mandato di amministratore.

La verifica delle condizioni esposte deve ovviamente essere eseguita in concreto, ed in caso di negativo accertamento, ovvero quando dovesse emergere una acclarata situazione di non cumulabilità tra l'incarico di amministratore e la qualifica di dipendente, ne deriverebbe l'impossibilità di riconoscere la sussistenza del rapporto di lavoro subordinato.

Anche in una simile ipotesi, tuttavia, non verrebbe meno la piena validità degli atti compiuti dalla persona nell'ambito dell'incarico di amministratore, malgrado possano porsi delle criticità riguardo ad operazioni compiute in evidente conflitto d'interessi con particolare riguardo alle decisioni riguardanti proprio il rapporto di lavoro subordinato dello stesso amministratore; ad esempio, in merito alla determinazione della retribuzione, alla fissazione di bonus, concessione di *fringe benefit*, ecc.

Così delineato il perimetro di riferimento e definite le condizioni necessarie affinché la duplice figura di amministratore e dipendente della società possa coesistere sulla medesima persona, è opportuno analizzare più nello specifico tre particolari fattispecie:

1. il caso dell'Amministratore unico;
2. il caso dell'Amministratore delegato;
3. il caso del Presidente del Consiglio di amministrazione.

Caso 1

Il caso del dipendente-amministratore unico della società

Nel caso dell'Amministratore unico di società di capitali, la giurisprudenza si è espressa in modo molto chiaro nel ritenere non compatibile in assoluto la sussistenza del vincolo di subordinazione, non essendo affatto ipotizzabile in concreto una situazione in cui la medesima persona fisica possa essere soggetta al potere gerarchico di se stessa.

La qualifica di Amministratore unico di una società di capitali non è quindi compatibile con la condizione di lavoratore subordinato della stessa società, non essendo riscontrabile l'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, il quale è un elemento tipico ed imprescindibile del rapporto di lavoro subordinato¹⁰.

La Suprema Corte è poi ritornata in diverse occasioni sul tema qui dibattuto, e lo ha fatto ribadendo che, pur non esistendo una generale incompatibilità della figura di dipendente della società con quella di amministratore, è comunque da escludere che ciò possa sussistere quando la persona sia amministratore unico della stessa società di cui è alle dipendenze, proprio per l'assenza di qualsi-

⁸ A. Colavolpe, "Condizioni per il cumulo dei rapporti di amministrazione e di lavoro dipendente", in *Le società* n. 6/02.

⁹ Cassazione, n. 24188/06.

¹⁰ Cassazione n. 1662/00.

voglia assoggettamento all'altrui potere direttivo¹¹.

Analogo principio è stato ribadito sotto il profilo fiscale¹² riguardo alla deducibilità in capo all'impresa erogante dei costi sostenuti con riferimento al rapporto di lavoro subordinato con l'unico gestore della stessa; l'insussistenza di un legittimo rapporto di lavoro dipendente tra la società e l'amministratore unico determina, quindi, l'indeducibilità del relativo costo imputato a titolo di retribuzione¹³.

Ciò che rileva, pertanto, è il contenuto sostanzialmente imprenditoriale dell'attività gestoria svolta dall'amministratore unico, in relazione alla quale non è individuabile la formazione di una volontà imprenditoriale distinta, tale da determinare la soggezione del dipendente amministratore unico ad un vero potere disciplinare e direttivo "esterno"¹⁴.

Potrebbe in concreto aversi il caso della persona che, avendo in essere un rapporto di lavoro dipendente con la società, viene solo in seguito nominata quale amministratore unico della medesima. In questo caso, sarebbe quindi necessario che si provvedesse alla risoluzione del contratto di lavoro dipendente.

Nell'altro caso in cui, già amministratore unico della società, la stessa persona si assumesse alle dipendenze della medesima, potrebbe evidentemente paventarsi la sussistenza delle condizioni per un'azione di responsabilità dei soci contro l'amministratore per il compimento di un atto contrario alla legge ed in palese conflitto di interessi.

Caso 2

Il caso del dipendente-amministratore delegato della società

Abbiamo visto che l'incompatibilità fra la figura di dipendente e di amministratore della società di capitali si configura quando in concreto viene a mancare l'effettivo assoggettamento della persona al potere direttivo e gerarchico dell'organo amministrativo terzo rispetto a se stesso. Si pone quindi il tema della figura dell'amministratore delegato, ovvero della persona che, pur facendo parte di un organo amministrativo collegiale, riceve dallo stesso un sistema di deleghe di poteri tali da consentirgli di assumere decisioni e compiere operazioni in nome e per conto della società, rispetto alle quali potrebbero essere posti dubbi circa l'effettiva conservazione dell'assoggettamento al potere direttivo "esterno".

In dottrina, è normalmente ammessa la compatibilità della figura del dirigente di azienda – lavoratore dipendente della società – con quella di membro del consiglio di amministrazione della società il quale, seppure investito di particolari deleghe, conserva quale organo di etero-direzione il Consiglio di amministrazione di cui fa parte.

Il sistema di deleghe conferite al consigliere deve essere comunque tale da poter dimostrare la permanenza dell'assoggettamento al potere di controllo esterno, direttivo e disciplinare, da parte del Consiglio di Amministrazione.

Secondo la prevalente dottrina, quando al consigliere siano conferiti solamente poteri di ordinaria amministrazione, la sua posizione presenta profili di cumulabilità e compatibilità con quella di dirigente e quindi di dipendente della società. Il Consiglio di amministrazione, infatti, conserva i poteri di straordinaria gestione dell'impresa, nonché quelli di direzione, di controllo e di disciplina dell'attività compiuta dall'amministratore delegato, nella sua duplice veste. La Suprema Corte¹⁵ ha, infatti, riconosciuto la subordinazione lavorativa quando l'azione dell'amministratore delegato è di fatto sottoposta a vigilanza, controllo e coordinamento dell'organo amministrativo collegiale. Ciò che rileva, in modo particolare, è che le deleghe conferite all'amministratore non siano tali da svuotare di fatto la soggezione dello stesso al potere direttivo e di controllo del Consiglio di amministrazione; quindi, oltre ad escludere il conferimento di poteri di straordinaria amministrazione, è

¹¹ Cassazione n. 6819/00.

¹² Cassazione, n. 24188/06.

¹³ Art. 95, Tuir. Non sono deducibili gli oneri ascrivibili all'opera prestata dall'imprenditore a cui, appunto, verrebbe assimilata l'attività dell'amministratore unico-dipendente.

¹⁴ Cassazione, n. 381/00.

¹⁵ Cassazione, n.11565/95.

necessario che siano espressamente esclusi dalla delega i poteri relativi alla assunzione, licenziamento, definizione dei sistemi premianti, determinazione dei livelli remunerativi e degli eventuali *benefit*, in favore di personale dirigente. In difetto, si avrebbe la situazione già rimarcata nel caso dell'amministratore unico, in cui di fatto il consigliere delegato avrebbe titolo per poter assumere, licenziare ed anche stabilire i livelli remunerativi di se stesso, così in concreto sottraendosi ad un effettivo potere direttivo e di controllo dell'organo collegiale.

Ciò che rileva, infatti, è che la costituzione e l'esecuzione del rapporto lavorativo subordinato siano collegati ad una volontà distinta da quella dell'amministratore¹⁶.

Va infine ricordato, per completezza, che esiste una datata giurisprudenza di merito¹⁷ la quale aveva escluso la possibilità che tutti gli amministratori della società possano essere anche lavoratori dipendenti della stessa, poiché secondo questa tesi in tale situazione verrebbe meno la possibilità che i componenti dell'organo amministrativo controllino gli altri nello svolgimento della loro attività subordinata, ovvero in ultima analisi verrebbe meno la reale distinzione tra soggetto controllante e soggetto controllato¹⁸.

Caso 3

Il caso del dipendente-Presidente del Consiglio di amministrazione della società

Il Presidente del Consiglio di amministrazione è di norma investito da statuto del generale potere di rappresentanza della società. Tuttavia, come riconosciuto dalla giurisprudenza¹⁹ non per questo la sua posizione si presenta sostanzialmente diversa da quella trattata al punto precedente riguardo alla figura dell'amministratore delegato.

In altri termini, se il Presidente del Consiglio di amministrazione non è titolare in proprio di poteri deliberativi, e non è investito di deleghe tali da potersi ritenere sottratto al potere direttivo e di controllo dell'organo collegiale, bensì egli dispone soltanto della rappresentanza esterna e delle funzioni esecutive, non si ravvisano profili di incompatibilità con la permanenza del rapporto di lavoro subordinato con la stessa società.

Per completezza, va segnalato che in una sentenza datata²⁰, la Suprema Corte aveva ritenuto che la compatibilità delle due figure – Presidente del Consiglio di amministrazione e dipendente della società – potesse sussistere solo ove la figura di Presidente abbia una valenza pressoché onorifica, ovvero non si associ ad essa un concreto potere di gestione della società.

La controversa posizione dell'Inps sulla figura del dipendente-amministratore della società

L'argomento in discussione presenta effetti rilevanti riguardo al profilo previdenziale della persona chiamata a svolgere la duplice mansione di dipendente ed amministratore della medesima società. A questo riguardo, una fonte interpretativa storica dell'Inps risale alla Circolare n.179/89²¹ in cui vennero illustrati alcuni criteri operativi volti a stabilire se lo svolgimento di determinati incarichi di lavoro, da parte di un amministratore, possa risultare compatibile con l'assunzione di talune cariche all'interno dell'organo amministrativo della società.

Secondo quanto si trae dal citato documento, l'orientamento dell'Inps è volto a ritenere che non possa essere riconosciuta la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato in tutti i casi in cui il soggetto (dipendente) assume rispetto alla medesima società anche l'incarico di amministratore unico, o di amministratore delegato, oppure di Presidente del Consiglio di amministrazione.

Alla base di tale affermazione che, come si è visto, stride in buona parte con quanto affermato dalla dottrina e dalla ampia giurisprudenza, vi sarebbe la considerazione che l'assunzione di una tale carica amministrativa renderebbe di fatto "evanescente la posizione di subordinazione rispetto

¹⁶ Cassazione, n.7312/13.

¹⁷ Corte di Appello di Bologna, 20.12.83.

¹⁸ S. Cerato – M. Bana, "Dipendente-amministratore di S.p.a.: profili critici di compatibilità", Il Fisco n. 22/11.

¹⁹ Cassazione, n.7465/02.

²⁰ Cassazione, n.1793/96.

²¹ Il cui titolo era: "Accertamenti e valutazione della sussistenza del rapporto di lavoro subordinato".

agli altri”.

In altri termini, il lavoratore dipendente, assumendo una posizione apicale all'interno dell'organo amministrativo della società, esprimerebbe in modo autonomo la volontà stessa della società in maniera tale da sottrarsi alla soggezione ai poteri di comando e di disciplina altrui: in altri termini, si configurerebbe una sorta di assoggettamento a se stessi, con la conseguenza di realizzare una fattispecie non tecnicamente ammissibile.

La posizione descritta è evidentemente molto più restrittiva rispetto a quella consolidata in giurisprudenza la quale, come abbiamo visto, manifesta una effettiva e condivisibile incompatibilità assoluta della duplice figura di amministratore e dipendente della società nel solo caso dell'amministratore unico.

Ciò che rileva, nei casi diversi da quelli dell'amministratore unico, è il fatto che fra i poteri conferiti dall'organo amministrativo collegiale al singolo amministratore delegato non siano compresi quelli di “straordinaria amministrazione”, e quelli di disciplina di se stesso.

L'Inps si esprime riguardo al tema in questione affermando che: *“quando il presidente, l'amministratore unico e il consigliere delegato esprimono da soli la volontà propria dell'ente sociale, come anche i poteri di controllo, di comando e di disciplina, in veste di lavoratori verrebbero ad essere subordinati a se stessi”*.

Rispetto alla posizione espressa dall'Inps, in forza di quanto argomentato dalla dottrina e confermato dalla giurisprudenza, è possibile strutturare il modello di *governance* societaria in modo da fare emergere una terzietà della figura di dipendente rispetto all'organo amministrativo della società stessa. A tale fine è consigliabile che risultino comprovati i seguenti elementi:

- la qualifica dirigenziale, e le mansioni ad essa correlate, tali da essere estranee rispetto a quelle “organiche” che derivano dalla funzione di amministratore della società;
- il trattamento economico riservato al lavoratore, anche in base al contratto di lavoro di riferimento;
- l'organo o la persona cui il dipendente è gerarchicamente sottoposto, ovvero l'esistenza, certa ed effettiva, di un controllo e di una direzione, da parte di altri organi, sull'attività lavorativa del dipendente (c.d. assoggettamento ad un effettivo potere di supremazia gerarchica e disciplinare);
- la percezione di una retribuzione in misura predeterminata, il cui pagamento avvenga mediante uno dei sistemi previsti, in base alla normativa vigente, per i lavoratori dipendenti;
- la fonte del rapporto di lavoro subordinato, la quale deve essere espressione di una volontà imprenditoriale autonoma e distinta rispetto a quella del singolo amministratore, in modo che la qualifica di dipendente derivi da un atto che non abbia affatto le caratteristiche della c.d. “autoassunzione”.

Riferimenti normativi

Art.2094, codice civile

Dal 3 novembre scattano le sanzioni per le mancate annotazioni sulla carta di circolazione

A distanza di due anni dall'entrata in vigore del D.Lgs. n.198/12 sono stati forniti i primi chiarimenti sull'obbligo di annotazione sulle carte di circolazione dei mezzi di trasporto che sono nella disponibilità di un soggetto diverso dall'intestatario per periodi superiori a 30 giorni, del nominativo dell'utilizzatore del veicolo e della scadenza temporale dell'utilizzo stesso.

E per chi è intestatario, l'obbligo di registrazione e annotazione delle variazioni intervenute nella denominazione o, se persona fisica nelle sue "generalità" (prevalentemente il cambio del luogo di residenza).

Con la circolare n.15513 del 10 luglio scorso, Il Ministero delle Infrastrutture dei Trasporti ha quindi chiarito molti dubbi relativamente alle fattispecie sopra indicata, anche in considerazione del fatto che dal prossimo 3 novembre 2014, in coincidenza con il completamento delle procedure informatiche, scatteranno le sanzioni per la mancata osservanza dei predetti obblighi.

Si tratta di sanzioni non solo pecuniarie ma che potranno anche determinare il ritiro della carta di circolazione.

Una prima importante e preliminare precisazione fornita dalla circolare è che l'obbligo di annotare i dati sulla carta di circolazione e nell'Archivio Nazionale dei Veicoli riguarda gli atti posti in essere a decorrere dal 3 novembre 2014.

Per gli atti insorti tra il 7 dicembre 2012 e il 2 novembre 2014, quindi, si ha comunque la facoltà di provvedere all'aggiornamento dei dati ma l'eventuale omissione di tali annotazioni non darà luogo all'applicazione di sanzioni.

Tralasciando la parte del nuovo obbligo riferita alle variazioni, soffermiamoci invece sull'obbligo di annotazione nella carta di circolazione quando un soggetto abbia la temporanea disponibilità di un veicolo intestato a un terzo, per un periodo superiore a 30 giorni.

La circolare, in particolare, affronta diversi casi di intestazione temporanea di autoveicoli, moto-veicoli e rimorchi:

1. a titolo di comodato;
2. in forza di provvedimento di custodia giudiziale;
3. nei casi di locazione senza conducente;
4. nei casi di locazione senza conducente di veicoli da destinare ai Corpi di Polizia Locale;
5. nei casi di intestazione di veicoli di proprietà di soggetti incapaci di agire;
6. nei casi di utilizzo di veicoli intestati al *de cuius*;
7. nei casi di utilizzo di veicoli con contatto "*rent to buy*";
8. nel caso di veicoli facenti parte del patrimonio di un *trust*.

Evidenziamo in questa sede le precisazioni fornite in relazione alla sola ipotesi, piuttosto frequente, del comodato di veicoli aziendali, rinviando ai contenuti della circolare per l'esame delle altre fattispecie.

Il comodato di veicoli aziendali

Stiamo parlando delle situazioni riguardanti veicoli in disponibilità di aziende (comprese le case costruttrici) o di Enti (pubblici e privati), a titolo di proprietà, di acquisto con patto di riservato dominio, di usufrutto, di leasing o di locazione senza conducente, che vengano da questi soggetti concessi, per un periodo superiore a 30 giorni, in comodato d'uso gratuito ai propri dipendenti.

In tutti questi casi la persona fisica munita del potere di agire in nome e per conto del comodante (Casa costruttrice, Azienda o Ente), su delega del comodatario (dipendente), presenta istanza (su modulistica riportata nella Circolare in commento) volta all'annotazione nell'Archivio Nazionale dei Veicoli.

A fronte di tale istanza viene rilasciata un'attestazione di avvenuta annotazione nel citato Archivio Nazionale delle informazioni contenute nella dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà.

Sul tema la Circolare n.15513 precisa che:

- nel caso di concessione in comodato di una pluralità di veicoli aziendali (ad esempio, nei casi delle cosiddette "flotte aziendali") è possibile presentare un'unica istanza cumulativa;
- nel caso in cui i veicoli aziendali siano nella disponibilità del comodante a titolo di leasing o di acquisto con patto di riservato dominio non occorre, per l'annotazione, il preventivo assenso del locatore o del venditore;
- nel caso in cui i veicoli aziendali siano nella disponibilità del comodante ma a titolo di locazione senza conducente (ad esempio, i cosiddetti "*noleggi full rent*") ricorre la necessità del preventivo assenso scritto del locatore.

Tale procedura va applicata anche in caso di variazione delle annotazioni relative al medesimo comodatario, ivi compresa l'ipotesi di proroga del comodato, e nel caso in cui il veicolo torni nella piena disponibilità del comodante prima della scadenza del comodato.

Si segnala che dovranno essere annotati solamente gli utilizzi di veicoli aziendali disposti a decorrere dal 3 novembre 2014 e non anche quelli pregressi pur in corso alla predetta data.

Riferimenti normativi

Ministero delle Infrastrutture dei Trasporti, circolare n.15513 del 10 luglio 2014

POLYEDRO®

La migliore tecnologia, da qualunque lato la guardi

Dall'esperienza e dalla ricerca TeamSystem nasce **POLYEDRO, la tecnologia esclusiva che d'ora in poi troverai in ogni singolo modulo del sistema di gestione**, dalla contabilità all'archiviazione digitale, dalla gestione del personale a quella del magazzino.

La nuova piattaforma web nativa ha dato vita ad un'offerta innovativa per Professionisti e Aziende.

LYNFA e ALYANTE, due prodotti di ultima generazione: un'evoluzione naturale che migliora la flessibilità e semplicità di utilizzo di ogni applicazione, consentendo di lavorare in mobilità su smartphone, tablet e notebook: così puoi fare tutto in meno tempo e ovunque vuoi.

Un nuovo ambiente, nuovi strumenti, un nuovo modo di lavorare. Con l'affidabilità e la solidità di sempre.

Grazie alla tecnologia innovativa di POLYEDRO, TeamSystem si conferma leader in Italia e punto di riferimento nel settore dei software gestionali.

Sei caratteristiche fanno di POLYEDRO una tecnologia solida, ma molto flessibile:

1. USER EXPERIENCE: è così semplice che ti sembra di usarlo da sempre.

2. MOBILITÀ: usa le applicazioni via Web e mobile, dove e quando ne hai bisogno.

3. PRODUTTIVITÀ: strumenti per organizzare il lavoro, collaborare e risparmiare tempo.

4. MODULARITÀ: un set di applicazioni che crescono con te, affidabili e integrate.

5. WORKFLOW: lo strumento che ti guida e fa scorrere meglio il tuo lavoro.

6. CLOUD: riduce costi e rischi di gestione.



Fatturazione Elettronica Pubblica Amministrazione

La soluzione TeamSystem per la tua Azienda

Con **Service Web Fatturazione Elettronica** possiamo aiutarti a gestire l'intero processo di emissione delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione.

Uno specifico modulo per la Fatturazione Elettronica studiato per il tuo gestionale Gamma ti permette inoltre di emettere in automatico il documento di vendita nel formato XML corretto.

1. HAI GIÀ IL FILE IN FORMATO XML E DEVI SOLO SPEDIRLO E ARCHIVIARLO?

Ti basta accedere al sito dedicato al servizio, autenticarti e fare l'upload del file XML dal tuo computer al server web.

2. HAI SOLO UNA FATTURA PRODOTTA IN MODO TRADIZIONALE?

Una volta che hai effettuato l'accesso al sito web dedicato e ti sei autenticato, devi solo selezionare l'utility di compilazione manuale e inserire

“intestazione” e “corpo” del tuo documento.

La compilazione è guidata e semplificata e puoi anche effettuarla in tempi diversi.

Ora ti basta un click sul pulsante “Invia fattura” ed hai terminato.

3. COSA SUCCEDDE ORA AL TUO DOCUMENTO?

Una volta che hai inviato il file o compilato il tuo documento noi provvediamo a:

- Apporre la firma digitale;
- Inviarlo all'SDI per l'inoltro all'ufficio della PA destinatario;
- Gestire tutte le notifiche con l'SDI;
- Riportare nella tua area riservata l'esito dell'invio;
- A conservare elettronicamente a termini di legge, se lo desideri, il documento inviato e le relative notifiche.