

**Commissione di Studio O.D.C.E.C. di Perugia**

*Roberto Politi – Presidente*  
*Anna Maria Baroni*  
*Lucia Bertinelli*  
*Susanna Bugiardi*  
*Filippo Mangiapane*  
*Andrea Nataletti*  
*Isabella Ippolita Soldani*  
*Luca Vannucci*



**Perugia, 10 febbraio 2016**

**il CASO: Amministratore di società dipendente della stessa – trattamento tributario dei compensi**

La Commissione di Studio dell'Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Perugia si propone di offrire spunti di riflessione e strumenti operativi a beneficio degli iscritti. Con il presente elaborato si intende affrontare una casistica sulla quale una recente sentenza della Corte di Cassazione (Cass. 25 settembre 2015, n. 19050) ha portato l'attenzione: **trattamento tributario dei compensi di dipendenti di società investiti della carica di amministratore.**



**Indice**

<i>Argomento</i>	<i>Pagina</i>
<b>1. Notazione introduttiva – Il contesto</b>	1
<b>2. Caso</b>	2
<b>3. L'orientamento della Corte di Cassazione</b>	2
<b>4. Possibili scenari: percorsi da evitare e attenzioni per i restanti</b>	3



**1. Notazione introduttiva – Il contesto**

Si tratta di una vicenda non nuova tra le annose questioni di natura tributaria. La ristrettezza delle compagini sociali e la forte caratterizzazione familiare delle società che

connotano i nostri territori portano talvolta a concentrare ruoli non sempre compatibili in capo ai medesimi soggetti.

Non è quindi infrequente che ci siano generazioni di futuri manager e imprenditori assunti tra le schiere dei dipendenti della impresa di famiglia al fine di verificarne affinità, propensioni e capacità. In questo contesto, la maturazione dell'individuo ovvero premature scomparse delle generazioni più anziane portano gli originari dipendenti ad assurgere al ruolo di amministratori, talora anche delegati.

Ci si pone il problema della compatibilità dei ruoli di amministratore, da un lato, e di dipendente, dall'altro, in seno alla medesima società, valutando le connesse implicazioni fiscali.

## **2. Caso**

Nella controversia oggetto della sentenza della Corte di Cassazione da cui traiamo spunto l'Agenzia delle Entrate ha contestato la deducibilità dei compensi corrisposti ad un amministratore delegato con ampi (*rectius*: ampissimi) poteri di rappresentanza e amministrazione, il quale ricopriva nel contempo la funzione di dipendente nella medesima società. La contestazione mossa dall'ufficio fiscale ha riguardato i soli compensi di lavoro dipendente.

## **3. L'orientamento della Corte di Cassazione**

La sentenza chiude la vicenda su questioni procedurali, ma fissa nuovamente alcuni principi già valorizzati da altri giudici della stessa Corte:

- la Suprema Corte si è già pronunciata sulla incompatibilità con la condizione di lavoratore dipendente, ravvisandola nella sola qualifica di amministratore unico, non potendo ricorrere in tale caso *"l'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, che si configura come requisito tipico della subordinazione"*;
- *"la qualità di amministratore di una società di capitali è compatibile con la qualifica di lavoratore subordinato della medesima solo ove sia accertata l'attribuzione di mansioni diverse dalle funzioni proprie della carica sociale rivestita (Cass. N. 329 del 2002)"*;
- *"in tema di imposte sui redditi e con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, l'art. 62 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – articolo largamente trasfuso nel "nuovo" art. 95 del tuir) – il quale ... limitando la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro a quelle sostenute per lavoro dipendente e per compensi spettanti agli amministratori di società di persone, non consente di dedurre*

*dall'imponibile il compenso per il lavoro prestato e l'opera svolta dall'amministratore unico di società di capitali (Cass. N. 13009 del 2003)''.*

#### 4. Possibili scenari: percorsi da evitare e attenzioni per i restanti

I richiami condivisi dai giudici estensori della sentenza in argomento impongono di valutare di volta in volta il comportamento da assumere. Riteniamo che possano essere individuati i seguenti principali contesti in cui un dipendente della società possa trovarsi a ricoprire anche la veste di componente dell'organo di amministrazione di una società:

<i>Dipendente con funzione di:</i>	<i>Criticità, rimedi e attenzioni</i>
Amministratore unico	<p><b>INCOMPATIBILE:</b> la concentrazione di ruoli espone a rischi fiscali (indeducibilità del costo di lavoro dipendente) e contributivi (perdita del diritto alla pensione, fatto salvo il diritto alla restituzione dei contributi versati).</p> <p><b>Azioni:</b> interruzione del rapporto di lavoro dipendente, salvo proseguire nella contribuzione su base volontaria.</p>
Consigliere di amministrazione senza attribuzione di deleghe	<b>COMPATIBILE</b>
Consigliere di amministrazione con attribuzione di deleghe	<p><b>COMPATIBILE</b>, tuttavia sarà necessario avere cura di fissare deleghe che non svuotino di contenuto il rapporto di lavoro dipendente segnatamente all'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri. Del pari la delega non deve essere tale da duplicare le funzioni proprie del rapporto di lavoro dipendente (ad es. critico potrebbe essere il ruolo di un dipendente-dirigente che ampi poteri di direnza).</p> <p><b>Azioni:</b> delineare un perimetro di delega che possibilmente non entri nell'area delle risorse umane e che nel contempo non duplichi i contenuti di funzione attribuiti con il rapporto di lavoro dipendente.</p>
Presidente del Consiglio di Amministrazione	<p><b>COMPATIBILE</b>, a condizione che lo statuto o l'atto nomina non attribuiscono in modo automatico al Presidente funzioni incompatibili alla stregua di quanto indicato nel precedente commento riservato agli amministratori delegati.</p> <p><b>Azioni:</b> intervenire sullo statuto o sull'atto di nomina per depotenziare il ruolo del Presidente nei termini sopra suggeriti (v. Azioni suggerite nel commento degli amministratori delegati).</p>

Co-amministrazione disgiuntiva	<p><b>COMPATIBILE</b>, a condizione che per il co-amministratore/dipendente lo statuto preveda limitazioni dei poteri ove l'amministratore sia anche dipendente. La limitazione dovrà essere tale da rispettare i canoni sopra indicati per gli amministratori delegati.</p> <p><b>Azioni:</b> qualora lo statuto non preveda nulla, come accade nella norma, sarà sufficiente precisare nell'atto di nomina che al co-amministratore/dipendente non sarà attribuito alcun potere che possa svuotare di contenuto il rapporto di lavoro dipendente segnatamente all'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri ovvero che possa duplicare i contenuti di funzione attribuiti nel rapporto di lavoro dipendente.</p>
Co-amministrazione congiuntiva	<p><b>COMPATIBILE</b>, a condizione che siano rispettati i canoni sopra indicati per gli amministratori delegati.</p> <p><b>Azioni:</b> nel caso di presenza di soli due amministratori evitare poteri, ancorché congiuntamente gestiti, in cui il co-amministratore/dipendente possa trovarsi in conflitto di interesse, agendo in veste di co-amministratore su questioni che riguardano la propria funzione di dipendente.</p>

La complessità della realtà e la varietà di situazioni cui la professione ci espone impongono la massima attenzione ogni qualvolta si ponga la questione oggetto del presente caso.

 Al fine di mitigare i rischi che possono derivare dalle situazioni più dubbie (si pensi a quelle realtà in cui è forte la concentrazione di funzioni in capo a familiari/dipendenti/manager/amministratori) suggeriamo di fissare gli emolumenti di amministratore tenendo conto di quelli preesistenti in qualità di dipendente; per questa via un eventuale verificatore vedrebbe opporsi il fatto che, in assenza dei compensi da lavoro dipendente, il compenso di amministratore (tra l'altro fiscalmente assimilato al quello di lavoro dipendente) sarebbe stato più elevato. La formula della delibera assembleare potrebbe essere la seguente:

*"... delibera di assegnare all'amministratore delegato un emolumento annuale di euro \_\_\_\_\_, precisando sin d'ora che tale emolumento, pur nella diversità di funzioni e responsabilità dei ruoli, è stato quantificato tenendo anche conto della remunerazione già percepita dallo stesso in veste di lavoratore dipendente della società".*