

Amministratore e lavoratore dipendente della stessa società

In ogni numero della rivista trattiamo una questione dibattuta a cui i nostri esperti forniscono una soluzione operativa. Una guida indispensabile per affrontare le problematiche applicative inerenti al diritto societario, con una finestra "aperta" sulle eventuali correlate implicazioni fiscali.

a cura della **Commissione di diritto societario**
dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Milano

coordinamento di Enrico Holzmler*

LA QUESTIONE



Sono numerose le società che annoverano propri dipendenti tra i membri degli organi amministrativi. Si tratta di un fatto assai tipico, particolarmente nelle strutture medio-piccole, il quale può generare alcune situazioni difficili sia sotto il profilo di potenziali conflitti di interesse, sia - e soprattutto - per quanto concerne la posizione personale degli amministratori sotto un profilo previdenziale. Recenti pronunce dell'Agenzia delle Entrate hanno inoltre sancito la non deducibilità dei costi relativi ad amministratori che si trovassero in posizione di irregolarità sotto il profilo analizzato. È possibile fare un po' di chiarezza sulla materia, offrendo anche spunti operativi sulle modalità di nomina e i poteri attribuibili agli amministratori lavoratori dipendenti?

La trattazione

Le fattispecie nelle quali un dipendente entra a fare parte di un consiglio d'amministrazione o viene comunque nominato amministratore sono le più svariate; tenteremo innanzi tutto di dare una tassonomia in apertura della presente riflessione, al fine di agevolare la successiva trattazione.

Il dipendente chiamato a diventare "amministratore"

A tal fine, possiamo iniziare con l'individuare alcuni casi assolutamente tipici, dove la *governance* si confonde con il ruolo di dipendente. Si pensi ad una s.p.a. di medie dimensioni che ha, quale direttore amministrativo, un dirigente da diversi anni in azienda e che gode

* Presidente Commissione di diritto societario Odcec Milano.

della fiducia degli azionisti. Assai di frequente, in casi come questi, succederà che il direttore amministrativo venga chiamato a fare parte del consiglio d'amministrazione della società, con responsabilità tipiche della funzione amministrativa, mentre il direttore generale della società sarà nominato presidente del consiglio d'amministrazione.

Un caso diametralmente opposto può essere quello di una piccola s.r.l., per esempio, con tre soci di cui due prestano la loro opera nella società e sono al contempo amministratori della società, con poteri disgiunti e una ripartizione di compiti sommaria non descritta nei verbali assembleari. Un altro caso ancora può essere quello (frequente nelle multinazionali) della società-figlia italiana facente parte di un gruppo internazionale ove il *country manager* viene nominato amministratore unico della stessa, con tutti i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione nei verbali di nomina ma vincoli all'esercizio dei poteri derivanti esclusivamente dalle *policy* di gruppo applicabili anche alla società italiana.

Dai tre esempi sopra citati emerge come il lavoratore dipendente possa trovarsi in differenti situazioni e, in particolare, possa essere *a)* socio o *b)* non-socio.

Per quanto concerne gli organi amministrativi, inoltre, egli potrà essere:

- amministratore unico;
- consigliere (membro del consiglio d'amministrazione);
- presidente (presidente del consiglio d'amministrazione);
- amministratore delegato (membro del consiglio d'amministrazione con specifiche deleghe);
- amministratore con poteri disgiunti;
- amministratore con poteri congiunti con altri amministratori.

La tassonomia potrebbe essere probabilmente ulteriormente estesa, ma quanto riportato ci consente già di evidenziare le molteplici combinazioni possibili.

Concentriamoci, anzitutto, sulle connesse problematiche societarie, non dimenticando le implicazioni previdenziali e fiscali che possono derivare dalla posizione del "dipendente/amministratore". Si ritiene utile *in primis* menzionare alcune massime di giurisprudenza, la posizione dell'Inps, nonché dell'Agenzia delle Entrate in merito.

La posizione di amministratore e dipendente nella stessa società implica questioni di natura societaria, previdenziale e fiscale

Così la giurisprudenza e la prassi di Fisco e Inps

Giova ricordare che, secondo la Corte di Cassazione (Sez. lav., 13 giugno 1996, n. 5418), «per la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato fra un membro del consiglio d'amministrazione di una società di capitali e la società stessa è necessario che colui che intende far valere tale tipo di rapporto fornisca la prova della sussistenza del vincolo di subordinazione e cioè l'assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo di amministrazione della società nel suo complesso, nonostante la suddetta qualità di membro del consiglio d'amministrazione».

Sempre la Corte di Cassazione (25 maggio 1991, n. 5944) precisa che «la qualità di amministratore di una società di capitali è compatibile con la qualifica di lavoratore subordinato della medesima, ove sia accertato in concreto lo svolgimento di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita, con l'assoggettamento a effettivo potere di supremazia gerarchica e disciplinare».

L'Inps, nella propria circolare 8 agosto 1989, n. 179, titolata "Accertamenti e valutazione della sussistenza del rapporto di lavoro subordinato", nella quale analizza numerose fattispecie, in merito all'argomento qui in trattazione così si esprime: «(...) diversa dalle precedenti ipotesi di amministratore è, infine, il caso di soggetto

La Suprema Corte ritiene compatibile la qualità di amministratore di società di capitali con quella di lavoratore subordinato a determinate condizioni

che rivesta una carica amministrativa tale da rendere evanescente la posizione di subordinazione rispetto agli altri. Questo è il caso del presidente, dell'amministratore unico e del consigliere delegato. Quando questi, infatti, esprimono da soli la volontà propria dell'Ente sociale, come anche i poteri di controllo, di comando e di disciplina, in veste di lavoratori essi verrebbero a essere subordinati di se stessi, cosa che non è giuridicamente possibile. Per essi pertanto, in linea di massima, è da escludere ogni riconoscibilità di rapporto di lavoro subordinato e della conseguente assoggettabilità agli obblighi assicurativi».

L'Agenzia delle Entrate, infine, contesta la deducibilità dei redditi corrisposti al dipendente in virtù dell'art. 95, comma 1, Tuir, nei casi in cui «si pone il problema della compatibilità del ruolo di amministratore con quello di lavoratore dipendente. Infatti, benché la giurisprudenza ammetta tale possibilità, la sovrapposizione delle predette funzioni nell'ambito della stessa società deve ritenersi ammissibile solo nel caso in cui sussista un vincolo di subordinazione e l'attività svolta non rientri nel mandato di amministratore»^[1]. La posizione dell'Agenzia delle Entrate trova conforto nella sentenza di Cassazione 13 novembre 2006, n. 24188, che ha confermato la traccia già delineata in merito alla fattispecie del dipendente/amministratore.

Il Fisco contesta la deducibilità dei redditi corrisposti al dipendente ex art. 95 Tuir

Le conseguenze sotto il profilo del diritto societario

La prima e più delicata considerazione che ci dobbiamo porre, viste le citate prese di posizione, riguarda le conseguenze sotto il profilo del diritto societario nella nomina di un amministratore che sia anche dipendente di una società. In particolare ci si chiede: quali sono le conseguenze in termini di validità ed efficacia della nomina dell'amministratore? Che dire per quanto concerne gli atti da questi compiuti?

I poteri degli amministratori

In termini generali, si può dare un parere rassicurante per la validità della nomina dell'amministratore nonché per quanto concerne gli atti da questi compiuti. Se il legislatore ha ammesso, per esempio, la s.r.l. con unico socio e non ha proibito che lo stesso ne fosse anche amministratore unico, caso limite nelle differenti possibili fattispecie, allora dobbiamo anche ritenere che il fatto che tale socio-amministratore sia dipendente della società non abbia un riflesso sugli atti compiuti verso i terzi, né sulla sua posizione di amministratore.

In estrema sintesi, gli atti compiuti verso i terzi dall'amministratore che sia anche dipendente della società non possono essere inficiati dalla sua qualifica di dipendente. Lo stesso potremmo dire per gli atti gestori della società compiuti dall'amministratore, che saranno pienamente validi.

A "soffrire" nei casi critici, infatti, sarà non tanto la posizione apicale dell'amministratore, quanto il rapporto di lavoro dipendente, di cui potrà essere negata la sussistenza.

Il conflitto di interessi

Vi è però una categoria di atti che l'amministratore dipendente potrebbe compiere, la quale appare in palese conflitto di interessi: gli atti relativi al rapporto di lavoro dipendente dell'amministratore o della categoria di dipendenti cui appartiene l'amministratore stesso. Questi atti potranno essere in conflitto palese di interesse (si pensi

Gli atti compiuti verso i terzi dall'amministratore che sia anche dipendente della società non possono essere inficiati dalla sua qualifica di dipendente

(1) Palombo, «Deducibilità delle spese di lavoro: il caso del dirigente/amministratore», in Fisco Oggi, Agenzia delle Entrate, 14 maggio 2009.

all'amministratore che decide di concedersi un lauto aumento di stipendio nella sua qualità di dipendente, o addirittura all'amministratore che si assuma alle dipendenze della società), oppure presentare un conflitto di interesse meno eclatante (si pensi all'amministratore che è dirigente del reparto commerciale della società e assegna al reparto un *bonus* rilevante da distribuire tra quei dipendenti).

Per le s.p.a. simili atti in conflitto di interesse sono disciplinati dall'art. 2391 cod. civ., il quale prevede che l'amministratore debba dare notizia ai componenti dell'organo amministrativo e al collegio sindacale «di ogni interesse (si noti: anche se non in conflitto) che, per conto proprio o di terzi, abbia in una determinata operazione della società» dovendosi astenere dalla deliberazione qualora sia amministratore delegato. Decisioni recanti un interesse personale dell'amministratore delegato, prese con il voto determinante di quest'ultimo potranno essere impugnate qualora ne derivi un pregiudizio alla società. Per le s.r.l. è l'art. 2475-ter a disciplinare tali situazioni, prevedendo anche l'annullabilità dei contratti stipulati in situazione di conflitto di interesse.

*Sono annullabili
le deliberazioni
societarie recanti
un interesse personale
dell'amministratore
delegato, prese con
il suo voto determinante,
pregiudizievoli per
la società*

Conseguenze per il lavoratore dipendente sotto il profilo previdenziale ed effetti sulla deducibilità fiscale per l'azienda

Nei casi quali quelli prospettati, in sostanza, l'Inps arriva a disconoscere l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato e, quindi, il diritto alla percezione della pensione al lavoratore che esercitasse attività di amministratore tale da essere incompatibile con il vincolo di subordinazione. Il lavoratore avrà il diritto al rimborso dei contributi versati, addizionati di interessi, ma non alla percezione del trattamento pensionistico. Si tratta di una sanzione assai grave che può generare un difficile contenzioso tra l'azienda e il suo lavoratore dipendente chiamato a fare parte dell'organo amministrativo. Occorrerà pertanto che si presti particolare cautela nel caso di lavoratori dipendenti chiamati a fare parte degli organi amministrativi.

In merito a tali lavoratori dipendenti, si rileva come, nella maggior parte dei casi, essi vengono inquadrati quali dirigenti della società, poiché sarebbe imprudente un inquadramento inferiore, incompatibile con lo svolgimento di funzioni apicali quali quelle dell'amministratore della società. Un aspetto non trascurabile, emerso dalla trattazione in apertura riguarda, poi, la deducibilità dei costi sostenuti per il contratto di lavoro dipendente che dovesse essere messo in discussione a causa della carenza del vincolo di subordinazione, che è il vero punto cruciale della compatibilità degli incarichi di amministratore con il contratto di lavoratore dipendente. Si tratta di un danno economico potenzialmente molto consistente per l'azienda stessa, e pertanto anche in virtù di tale potenziale danno sarà indispensabile che venga usata molta accortezza nelle nomine in questione, al fine di evitare le conseguenze di un accertamento siffatto.

È opportuno, a questo punto, proporre nella tabella riportata nelle due pagine successive una sintesi delle conseguenze della nomina di un dipendente ad amministratore, per come sono emerse dalle sentenze di Cassazione e dalle prese di posizione di Inps e Agenzia delle Entrate.

Delibere assembleari e poteri nel consiglio d'amministrazione

Delineate le conseguenze e varie possibili situazioni, è opportuno soffermarsi sui poteri attribuibili all'amministratore/dipendente, senza che questi cagionino un danno all'amministratore stesso (disconoscimento della posizione previdenziale) o alla società (indeducibilità della retribuzione).

I criteri da seguire sono soprattutto due, e le sottostanti condizioni dovranno essere verificate contemporaneamente:

- i poteri attribuiti devono essere tali da non pregiudicare l'esistenza di un vincolo di subordinazione;

EFFETTI DELLA NOMINA DI UN DIPENDENTE COME AMMINISTRATORE

POSIZIONE	DIRITTO SOCIETARIO	CONSEGUENZE FISCALI	CONSEGUENZE PREVIDENZIALI
Amministratore unico	La nomina assembleare è valida, persistendo potenziali situazioni in conflitto di interessi. Tale nomina, di fatto, fa venire meno il rapporto di lavoro dipendente poiché viene a mancare il necessario vincolo di subordinazione.	La retribuzione del dipendente è indeducibile, poiché è considerato insussistente il rapporto di lavoro dipendente. L'emolumento di amministratore è deducibile.	Viene disconosciuto il vincolo di subordinazione, vi sono perciò conseguenze per i contributi versati in relazione al rapporto di lavoro dipendente.
Amministratore delegato	L'attribuzione di deleghe all'amministratore membro di consiglio d'amministrazione è ammissibile e le deleghe sono valide, persistendo potenziali situazioni in conflitto di interesse; devono essere limitate al fine di non fare venire meno il vincolo di subordinazione.	Nel caso in cui le deleghe siano limitate in modo che non venga meno il vincolo di subordinazione, dovrebbero ritenersi deducibili (condizionale d'obbligo: da valutare caso per caso) tanto l'emolumento di amministratore, quanto il reddito di lavoro dipendente.	Ai fini previdenziali, valgono le considerazioni fatte ai fini fiscali: le deleghe devono essere tali da consentire la permanenza del vincolo di subordinazione.
Presidente del consiglio d'amministrazione	La nomina a presidente del consiglio d'amministrazione è valida e ammissibile. La carica di presidente non deve comportare automaticamente poteri che siano in contrasto con la permanenza del vincolo di subordinazione. Persistono potenziali situazioni in conflitto di interesse.	L'emolumento di amministratore e la retribuzione del lavoratore dipendente dovrebbero ritenersi entrambi deducibili (condizionale d'obbligo: da valutare caso per caso), se la presidenza del consiglio non comporti di per sé poteri incompatibili con la permanenza del vincolo di subordinazione.	Ai fini previdenziali, l'Inps ha ritenuto incompatibile la presidenza del consiglio d'amministrazione con la permanenza del vincolo di subordinazione.
Amministrazione disgiunta	La nomina di più amministratori con poteri disgiunti è possibile nelle s.r.l. Occorre prestare attenzione all'amministratore/dipendente affinché questi abbia poteri compatibili con il vincolo di subordinazione.	Nel caso in cui l'amministratore dipendente riceva poteri incompatibili con il permanere del vincolo di subordinazione, la retribuzione come dipendente è indeducibile. Nel silenzio dello statuto, l'amministrazione disgiuntiva attribuisce ampi poteri ai nominati amministratori tendenzialmente incompatibili con la posizione del dipendente.	Ai fini previdenziali, l'analisi va effettuata caso per caso; occorre verificare se i poteri dell'amministratore non travalichino il limite e siano tali da fare venire meno il vincolo di subordinazione.

Amministrazione congiunta	La nomina di più amministratori con poteri congiunti è possibile nelle s.r.l. Tale tipologia di organo amministrativo è maggiormente compatibile con la permanenza del vincolo di subordinazione, anche se la possibilità di veto da parte dell'amministratore dipendente potrebbe ledere l'esistenza del vincolo di subordinazione.	Problemi di deducibilità andranno analizzati caso per caso per verificare se le modalità di funzionamento dell'organo siano compatibili con il contratto di lavoro dipendente o i poteri non siano tali da fare venire meno il vincolo di subordinazione.	Anche in questo caso l'analisi dovrà essere condotta caso per caso, verificando la compatibilità dei poteri dell'amministratore con la sua funzione anche di lavoratore dipendente.
----------------------------------	--	---	---

- L'attività esercitata dal lavoratore dipendente non deve essere "assorbita" dall'attività esercitata dallo stesso nella sua funzione di amministratore.

Per quanto concerne la prima delle due condizioni, essa andrà rispettata all'atto della nomina o della distribuzione di deleghe/compiti nell'ambito del consiglio d'amministrazione: dovrà apparire palese che l'amministratore/dipendente non ha poteri illimitati e risponde al consiglio stesso. Esemplicativamente, la stessa Agenzia delle Entrate fornisce un elenco di poteri (così formulati) chiaramente

I poteri attribuiti all'amministratore/dipendente non devono pregiudicare l'esistenza di un vincolo di subordinazione

incompatibili con la persistenza del vincolo di subordinazione e, quindi, tali da generare il problema della indeducibilità della retribuzione del lavoratore dipendente: «rappresentare la società nei confronti degli enti pubblici e privati; agire, resistere e rappresentare la società in giudizio; conferire e revocare mandati ad avvocati, procuratori e consulenti tecnici; transigere e conciliare qualsiasi vertenza e pendenza relativa alla società, sia in sede giudiziale che stragiudiziale; determinare i prezzi, i termini e le condizioni relativamente agli acquisti e importazioni di beni e servizi; riscuotere qualunque somma a qualsiasi titolo dovuta alla società; stipulare contratti di deposito bancario e titoli; negoziare e stipulare aperture di credito, fidi, mutui e finanziamenti, (...)»²¹. Tali poteri, conferiti a "firma singola" sono eccessivi per un amministratore dipendente e andranno meglio circostanziati e limitati.

Per quanto concerne la seconda condizione che dovrà essere rispettata, ovvero la non-coincidenza dei poteri/funzioni/attività che l'amministratore dipendente svolge nella sua funzione apicale di amministratore con i compiti che lo stesso andrà a svolgere quale lavoratore dipendente, sarà opportuno che le mansioni del dipendente siano chiaramente descritte ed esse non si sovrappongano ai compiti di amministratore.

Il dipendente, inoltre, sarà sottoposto a un superiore gerarchico che dovrà essere chiaramente individuato.

Volendo concretizzare con alcuni esempi ulteriori, possiamo delineare le figure del direttore finanziario/amministratore e del direttore commerciale/amministratore, piuttosto tipiche nel panorama societario italiano.

Per queste figure, le funzioni svolte quali lavoratori dipendenti sono sostanzialmente chiare ed essi riceveranno anche la necessaria procura che sarà bene depositare per l'iscrizione presso il registro delle imprese. La procura rilasciata terrà conto del fatto che essi sono dipendenti della società e presenterà pertanto tutti i limiti tipici delle procure rilasciate ai lavoratori dipendenti. Qualora questi dipendenti vengano chiamati a fare parte del consiglio d'amministrazione, la società si

L'attività del lavoratore dipendente non deve restare assorbita dalle mansioni di amministratore

(2) G. Palombo, «Deducibilità delle spese di lavoro: il caso del dirigente/amministratore», cit.

dovrà porre la domanda su quali sono gli ulteriori compiti che questi dipendenti andranno a svolgere quali consiglieri, nel caso in cui essi ricevano una delega specifica e non semplicemente la nomina quali componenti del consiglio d'amministrazione.

Senza volere fornire una soluzione generale, si ritiene utile focalizzare l'attenzione sul fatto che i compiti ulteriori normalmente dovrebbero avere una natura più legata alla strategia aziendale di lungo periodo, tipica funzione apicale, senza necessariamente concretizzarsi in poteri operativi, già normalmente assegnati ai dipendenti nell'ambito della loro procura. Ovviamente sarà opportuno che i compiti di amministratore delegato vengano svolti riferendo sempre al consiglio (come peraltro già previsto dall'art. 2381 cod. civ.) e senza una indeterminata libertà decisoria.

Le mansioni del dipendente devono essere accuratamente descritte perché non si sovrappongano ai compiti di amministratore

In conclusione

La figura del dipendente/amministratore presenta indubbiamente alcuni aspetti critici, che si sono voluti analizzare, seppur succintamente, nel presente articolo. Sebbene la nomina di un lavoratore dipendente quale amministratore di società sia sempre possibile sotto il profilo del diritto societario e giuridicamente valida, sussistono situazioni nelle quali essa genera problemi in capo al dipendente e alla società per il venire meno del vincolo di subordinazione che caratterizza il rapporto di lavoro dipendente.

In particolare i problemi sono inerenti al potenziale conflitto di interessi e alle conseguenze in termini di validità della deliberazione presa, alla posizione previdenziale del lavoratore dipendente e alla deducibilità della retribuzione per la società.

L'attenzione nella definizione delle mansioni del dipendente e nel conferimento della specifica procura legata alle sue funzioni, unita a compiti ulteriori e compatibili che questi andrà a svolgere quale amministratore, è cautela indispensabile per proteggere il dipendente/amministratore e la società da pesanti quanto inattese conseguenze.

?

F.A.Q. - le risposte alle domande più ricorrenti**R**

Quali possono essere le conseguenze in capo all'"amministratore / dipendente" sul lato del rapporto di subordinazione?

L'Inps arriva a disconoscere l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato e, quindi, il diritto alla percezione della pensione al lavoratore che esercitasse attività di amministratore tale da essere incompatibile con il vincolo di subordinazione. Il lavoratore avrà il diritto al rimborso dei contributi versati, addizionati di interessi, ma non alla percezione del trattamento pensionistico.

Quali possono essere le conseguenze fiscali in capo alla società per la quale lavora l'amministratore / dipendente?

L'indeducibilità degli stipendi corrisposti al dipendente se non sussiste un vero vincolo di subordinazione.

*di Alberto Canova,
componente Commissione di Diritto societario
Odcec Milano*