

Analisi e commenti

Deducibilità delle spese di lavoro: il caso del dirigente/amministratore

14 Maggio 2009

Funzioni sovrapponibili solo se c'è vincolo di subordinazione e l'attività da dipendente non rientra nel mandato



Accade spesso che membri di consigli di amministrazione, magari titolari di delega con "*firma libera*" per un determinato settore, oltre al compenso in qualità di amministratore, ricevono anche la retribuzione come lavoratori dipendenti.

In questi casi, potrà essere contestata, a carico della società, la deducibilità della retribuzione per prestazione di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 95, comma 1 (già articolo 62), del Tuir.

In tali circostanze, infatti, 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.

Le condizioni per poter considerare compatibile la sussistenza di entrambi i ruoli nella stessa persona (amministratore delegato e dipendente) sono quindi due:

1. che vi sia la presenza di un vincolo di subordinazione
2. che le attività svolte come dipendente (e come tali retribuite) non rientrino già nel mandato di amministratore.

Un caso operativo

Per comprendere in concreto quando tali ipotesi si possono verificare, immaginiamo che la delega attribuisca all'amministratore i seguenti compiti:

- 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, eccetera.

Se poi, come detto, la delega viene conferita con "firma libera", si consente in sostanza allo stesso amministratore di effettuare tutte tali operazioni in piena e assoluta autonomia.

E' allora in questi casi corretto concludere che l'indeducibilità della retribuzione per lavoro dipendente deriva dalla inesistenza (quanto meno giuridica) di un effettivo rapporto di lavoro subordinato.

E questo sarà tanto più legittimo laddove, per esempio, sul lato prettamente probatorio, la società non riesca a dimostrare di quale (ulteriore) prestazione di lavoro dipendente l'amministratore fosse incaricato (e retribuito).

Tale circostanza, infatti, servirebbe all'ufficio per rilevare se le attività di cui al mandato di amministratore già non coprano, in realtà, quelle imputate a lavoro dipendente.

In questi casi, del resto, l'onere della prova in merito alla deducibilità dei componenti negativi del reddito è certamente a carico del contribuente, in particolare laddove l'ufficio abbia già dato atto del perché non ritiene il costo deducibile.

Peraltro, proprio sulla specifica questione, come più volte affermato dalla Corte suprema, *"la natura subordinata, anziché autonoma, del rapporto di lavoro non è presunta neppure juris tantum ma deve essere dimostrata dal soggetto che la deduce"* (Cassazione, sezione lavoro, sentenze 4150/1988 e 524/1989).

La *ratio* del recupero

Il motivo del recupero, comunque, in questi casi, non attiene alla illegittimità o meno del rapporto di lavoro dipendente (che infatti da un punto di vista civilistico resta valida).

Tale illegittimità civilistica rappresenta semmai soltanto il presupposto logico del recupero (il mezzo), che attiene però alla illegittimità della deducibilità del corrispondente costo da parte della società (il fine), in quanto, appunto, non rispondente agli specifici requisiti previsti dalla normativa fiscale.

La indeducibilità del costo, del resto, non comporta, come noto, nullità civilistica della prestazione sottostante.

Come infatti affermato dalla sentenza 12813/2000 della Corte di cassazione *"la valutazione della congruità dei costi è insita nei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, L'esercizio del potere di rettifica delle dichiarazioni non rende necessario l'accertamento della nullità dei negozi giuridici attraverso i quali i fatti di gestione dell'impresa sono realizzati"*.

Il vincolo di subordinazione

Tornando dunque allo specifico argomento delle funzioni effettivamente svolte dal dirigente/amministratore e all'assenza del vincolo di subordinazione, si evidenzia che, come anche affermato nella sentenza 33308/2005 della Corte di cassazione, *"Invero, in tema di idoneità della delega di funzioni aziendali al fine di trasferire la responsabilità incombente sul titolare dell'impresa ..."* bisogna fare *"ricorso al principio di effettività, ... il soggetto responsabile va individuato in base, non alle qualifiche formali, ma alle mansioni effettivamente esercitate nell'ambito dell'organizzazione aziendale. Corollario di questa impostazione funzionale delle qualifiche soggettive è che la responsabilità deriva direttamente dalla legge, e che la delega finisce per essere solo un possibile strumento di identificazione del responsabile ..."*.

La condivisibile conclusione è dunque che in questi casi, anche a prescindere dalle deleghe, bisogna guardare alla sostanza del rapporto, appurando in particolare, affinché la prestazione di lavoro sia considerata come effettuata in regime di subordinazione, l'esistenza di due condizioni essenziali:

- che le attività (mansioni) svolte in forza del contratto di lavoro siano diverse da quelle (funzioni) che sono attribuite allo stesso soggetto in quanto amministratore
- che l'amministratore si trovi in posizione subordinata nei confronti della società.

Come già riconosciuto in altra sentenza della Corte di cassazione (7562/1983, sezione lavoro),

infatti, "la cumulabilità nello stesso soggetto della qualità di amministratore di una società e di dipendente della medesima deve escludersi allorché non sia configurabile una volontà imprenditoriale che si formi in modo autonomo al dipendente, sì che possano attuarsi i poteri di controllo e disciplinare che caratterizzano in termini di subordinazione lo stesso svolgersi del rapporto di lavoro e in definitiva la causa del relativo negozio costitutivo".

Sul piano pratico e procedurale è quindi in questi casi opportuno (il *minus probatorio* richiesto):

- specificare che il dipendente viene assunto per esercitare un'attività diversa rispetto ai suoi compiti di amministratore (o viceversa)
- indicare in maniera precisa e dettagliata, oltre le mansioni attribuite e il relativo trattamento economico-normativo, anche il superiore gerarchico cui il dirigente è sottoposto.

La compresenza di lavoro subordinato e funzione di amministratore

L'amministratore può dunque anche essere un lavoratore dipendente della società, a condizione però, come visto, che le prestazioni rese nell'ambito del rapporto di lavoro subordinato (e la relativa retribuzione) siano estranee all'attività tipica di amministratore (vedi anche Cassazione, sentenza 329/2002) e che tale separazione sia evidente e provata.

La carica di semplice consigliere di amministrazione senza deleghe è dunque in teoria compatibile con il rapporto dirigenziale (subordinato).

Nel caso di amministratore unico, o di consigliere delegato con delega (che, in sostanza, nel campo della sua delega avrà gli stessi poteri dell'amministratore unico), è invece esclusa, *ex se*, la possibilità della compresenza del rapporto di lavoro subordinato e della carica di amministratore. E questo a maggior ragione quando le prestazioni come dirigente e quelle come amministratore siano uguali o equivalenti.

La possibilità che l'amministratore delegato sia anche lavoratore dipendente della medesima società che amministra, è poi sicuramente da escludere laddove il dirigente/amministratore esprima (*rectius*: possa esprimere) la volontà della società (vedi poteri di rappresentanza) e sia titolare dei poteri di controllo, di comando e di disciplina (anche solo sul personale di propria competenza).

A ben vedere, al limite, la liceità della compresenza della carica di amministratore delegato con la qualifica di dirigente potrebbe sussistere solo a condizione che la delega dei poteri sia circoscritta all'ordinaria amministrazione, laddove comunque non esisterà mai delega circoscritta all'ordinaria amministrazione in presenza di potere di rappresentanza della società.

Conclusioni

Ciò che dunque deve essere appurato in casi come quello in esame è la natura sostanziale del rapporto.

Come infatti affermato ancora dalla Corte suprema, con la sentenza 13018/2001, "*Non sono configurabili gli elementi costitutivi del rapporto di lavoro subordinato nel caso in cui le prestazioni necessarie ai fini del perseguimento dei fini aziendali siano organizzate in maniera tale da non richiedere l'applicazione da parte del datore di lavoro di un potere gerarchico concretizzantesi in ordini e direttive e nell'esercizio del potere disciplinare*", laddove per subordinazione si deve intendere la "*... disponibilità del prestatore nei confronti del datore di lavoro con assoggettamento al potere disciplinare ed alle direttive da questo impartite circa le modalità di esecuzione dell'attività lavorativa; altri elementi - come l'osservanza di un orario, l'assenza di rischio economico, la forma di retribuzione e la stessa collaborazione - possono avere invece valore indicativo, ma mai determinante*".

di

Giovambattista Palumbo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/deducibilita-delle-spese-lavoro-caso-del>