

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***La deduzione del compenso dell'amministratore-dipendente***

di Sandro Cerato

In mancanza di uno specifico divieto normativo, **deve ritenersi ammessa la possibilità che un lavoratore subordinato assuma l'incarico di amministratore della medesima impresa** (c.d. dipendente-amministratore), purchè venga salvaguardato il potere di controllo dell'organo collegiale di gestione. La predetta facoltà è, pertanto, **preclusa in capo all'amministratore unico** ([Cass. 13 novembre 2006, n. 24188](#)), che di fatto eserciti i relativi poteri, a prescindere dal profilo formale (Cass. 24 maggio 2000, n. 6819): al ricorrere di tale ipotesi, non è, infatti, riscontrabile l'effettivo assoggettamento al **potere direttivo e disciplinare** di altri, che rappresenta, invece, il **requisito tipico del vincolo di subordinazione** (Cass. 5 settembre 2003, n. 13009 e 29 gennaio 1998, n. 894). In altri termini, rileva 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 potere disciplinare e direttivo "esterno"** ([Cass. 14 febbraio 2000, n. 1662](#), e [14 gennaio 2000, n. 381](#)). Con l'effetto che non è configurabile un valido rapporto di lavoro subordinato, comportando, conseguentemente l'indeducibilità dei costi sostenuti a tale titolo dall'impresa: **l'articolo 95 del Tuir riconosce, infatti, rilevanza Ires esclusivamente alla spese di lavoro dipendente ed ai compensi degli amministratori**, ma non anche a quelli riconosciuti all'imprenditore, a cui la citata giurisprudenza di legittimità assimila la figura dell'amministratore unico (Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, Circolare del 4 ottobre 2010, n. 13). La medesima esclusione deve, inoltre, ritenersi operante in un peculiare caso di collegialità, in cui tutti gli **amministratori della società siano anche lavoratori dipendenti della medesima impresa** (**Trib. Reggio Emilia 20 settembre 1982**, e App. Bologna 20 dicembre 1983): *"in tal caso, infatti, verrebbe meno la possibilità che alcuni componenti dell'organo amministrativo controllino gli altri nell'esplicazione della loro attività subordinata; verrebbe cioè meno la distinzione tra soggetto controllante e soggetto controllato"*.

Alcuni dubbi di compatibilità sorgono, inoltre, con riferimento alla **posizione del dipendente-amministratore delegato**, a causa dell'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, difforme da quello della dottrina prevalente e della giurisprudenza di legittimità. Queste ultime ammettono, infatti, il cumulo dei due incarichi, qualora l'amministratore delegato esprima, in via autonoma ed esclusiva, la volontà propria della società: in altri termini, tale funzione gestoria, se circoscritta ai soli poteri di ordinaria amministrazione, è ritenuta **compatibile con quella di lavoratore dipendente**, in quanto al consiglio di amministrazione sono riservati i poteri straordinari e, quindi, di direzione, controllo e disciplinari sull'attività del lavoratore subordinato ([Cass. 10 febbraio 2000, n. 1490](#) e [3 dicembre 1998, n. 12283](#)). Tale ipotesi appare, tuttavia, difficilmente prospettabile, a parere dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui

non esisterà mai delega circoscritta all'ordinaria amministrazione in presenza di potere di rappresentanza della società. In particolare, è stata sostenuta la mancanza di subordinazione nel caso di un dipendente-amministratore munito, con firma libera, di alcuni specifici poteri:

- **rappresentare l'impresa nei confronti di enti pubblici e privati;**
- agire, resistere e rappresentare la società in giudizio;
- **conferire e revocare mandati** a consulenti tecnici, legali e procuratori;
- transigere e conciliare qualsiasi vertenza e pendenza relativa alla società, anche in sede giudiziale;
- determinare le condizioni, i prezzi ed i termini di acquisto di beni e servizi;
- **riscuotere qualunque somma**, a qualsiasi titolo, dovuta alla società;
- sottoscrivere contratti di deposito bancario e titoli;
- **negoziare e stipulare aperture di credito, fidi, mutui e finanziamenti.**

Aderendo alla tesi dell'Agenzia delle Entrate, dovrebbe, quindi, ritenersi **esclusa anche la compatibilità tra il lavoro dipendente e la carica di presidente del consiglio di amministrazione**, in quanto disponente del potere di generale rappresentanza della società. Si riscontra, tuttavia, l'orientamento contrario della giurisprudenza di legittimità, ormai consolidata, secondo cui è lecito il cumulo delle due funzioni, purchè risulti soddisfatta una condizione: il presidente del consiglio di amministrazione non deve essere titolare di poteri deliberativi, ma disporre soltanto della **rappresentanza esterna** e delle **funzioni esecutive** per cui, nella veste di dipendente, risponde del proprio operato all'organo collegiale ([Cass. 21 maggio 2002, n. 7465](#), e [21 marzo 1993, n. 706](#)).

La **formale cumulabilità delle funzioni di lavoratore dipendente ed amministratore**, presso la medesima impresa, non esonera, tuttavia, il soggetto interessato dal **rischio di contestazione dell'effettiva sussistenza del vincolo di subordinazione**, ovvero dell'assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare del consiglio di amministrazione dell'impresa nel complesso, nonostante la propria qualità di amministratore ([Cass. 1° febbraio 2012, n. 1424](#), 23 ottobre 2011, n. 13018 e [13 giugno 1996, n. 5418](#)). In altri termini, assumono un **valore meramente indicativo**, e non determinante, la previsione dell'osservanza di un orario, dell'assenza di rischio economico, della collaborazione e della forma di retribuzione.

È, pertanto, necessario che il **lavoratore subordinato svolga mansioni diverse da quelle proprie di amministratore**, sottoposte ad un effettivo potere di supremazia gerarchica ([Cass. 12 gennaio 2002, n. 329](#) e 25 maggio 1991, n. 5944). In senso conforme, si è altresì espressa l'Agenzia delle Entrate, peraltro coerentemente con la **giurisprudenza di legittimità** ([Cass. 13 novembre 2006, n. 24188](#)): *“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”*.

Il **sopravvenuto accertamento dell'insussistenza del rapporto di lavoro subordinato** non inficia, naturalmente, la validità degli atti compiuti dal medesimo soggetto nell'esercizio delle proprie funzioni di amministratore: conseguentemente, i relativi **effetti** continuano a prodursi

pienamente nei confronti dei terzi, ad eccezione di quelli eventualmente assunti in **“conflitto d’interessi”**. Tale situazione comporta, però, conseguenze di duplice natura:

- **fiscale**: ripresa a tassazione dei costi dedotti, in virtù del disconosciuto rapporto di lavoro subordinato;
- **previdenziale**: diniego all’erogazione del trattamento pensionistico di lavoro dipendente, restituzione dei contributi versati e dei relativi interessi.

Per approfondire questioni attinenti all’articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

OneDay Master  
**IL TRATTAMENTO DI DIVIDENDI, PROVENTI IMMOBILIARI,  
RIMANENZE, OPERAZIONI IN VALUTA, COSTO DEL LAVORO E  
ACCANTONAMENTI NELL’AMBITO DEL REDDITO D’IMPRESA**  
[Scopri le sedi in programmazione >](#)