

Giurisprudenza - Rapporto di lavoro

Amministratore di società cooperativa e subordinazione

Cassazione Civile, Sez. trib., 23 novembre 2021, n. 36362 - Pres. Cirillo - Est. D'Orazio - C. Agenzia delle entrate c. Società cooperativa

Rapporto lavoro - Compatibilità tra amministratore e lavoratore subordinato - Presidente del consiglio di amministrazione - Società cooperativa - Diversità delle mansioni - (In)deducibilità del costo da lavoro dipendente (Art. 2094 c.c.; d.P.R. n. 917 del 1986)

In tema di imposte sui redditi, sussiste l'assoluta incompatibilità tra lavoratore dipendente di una società di capitali e la carica di presidente del consiglio di amministrazione o di amministratore unico della stessa. Il cumulo dei poteri di rappresentanza, di direzione, di controllo e di disciplina dell'ente sociale rende impossibile la diversificazione delle parti del rapporto di lavoro e delle relative distinte attribuzioni. L'insussistenza dei requisiti, quali il vincolo di subordinazione e la diversità delle mansioni tra il soggetto presidente o amministratore unico e lavoratore subordinato, rende il costo da lavoro dipendente indeducibile dal reddito della società. Si afferma, invece, la compatibilità della qualità di socio amministratore, membro del consiglio di amministrazione, con quella di lavoratore dipendente, ai fini della deducibilità del relativo costo dal reddito d'impresa, ma solo se nel caso concreto sussiste il vincolo di subordinazione gerarchica, quindi, l'assoggettamento al potere di controllo, direttivo e disciplinare, e lo svolgimento di mansioni diverse rispetto alla carica sociale rivestita (*massima non ufficiale*).

ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

Conforme	Cass. Civ. 28 aprile 2021, n. 11161, ord.; Cass. Civ., SS.UU., 20 gennaio 2017, n. 1545; Cass. Civ. 30 settembre 2016, n. 19596; Cass. Civ. 6 novembre 2013, n. 24972.
Difforme	Cass. Civ. 19 novembre 2018, n. 29733; Cass. Civ. 1° agosto 2013, n. 18414; Cass. Civ. 19 maggio 2008, n. 12630; Cass. Civ. 7 marzo 1996, n. 1793.

La Corte (*omissis*).

Motivi della decisione

1. Anzitutto, si rileva che i difensori della società cooperativa resistente hanno rinunciato al mandato difensivo in data 20 luglio 2020, provvedendo anche alla comunicazione telematica della rinuncia alla società.

Tuttavia, per questa Corte, per effetto del principio della cosiddetta "*perpetuatio*" dell'ufficio di difensore (di cui è espressione l'art. 85 c.p.c.), nessuna efficacia può dispiegare, nell'ambito del giudizio di cassazione (oltretutto caratterizzato da uno svolgimento per impulso d'ufficio), la sopravvenuta rinuncia che il difensore del ricorrente abbia comunicato alla Corte prima dell'udienza di discussione già fissata (Cass., sez. 6-1, 8 novembre 2017, n. 26429; Cass., sez. 3, 14 ottobre 2021, n. 28004; Cass., sez. 6-1, 23 giugno 2020, n. 12249).

1.1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, nonché dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto l'Ufficio aveva contestato, da un lato, che risultava mancante il vincolo di subordinazione tra datore di lavoro e dipendente, godendo S.A. di autonomia decisionale, mentre R.V. era presidente del consiglio di amministrazione della società, non essendo quindi ammessa la contemporanea presenza dell'attività di lavoro subordinato; dall'altro che mancava il requisito della diversità delle mansioni tra il soggetto amministratore e il soggetto che assume la veste di lavoratore subordinato. Il giudice di appello, invece, si è limitato ad affermare l'inerenza dei costi, senza preoccuparsi della diversità o meno delle mansioni svolte nella duplice qualità di amministratori e lavoratori subordinati.

2. Il motivo è fondato.

2.1. Invero, pacifici sono i fatti di causa; l'Agenzia delle entrate ha recuperato a tassazione nei confronti della società le spese sostenute dalla stessa nei confronti dei soci ed amministratori R.V. e S.A., a titolo di lavoro subordinato, in assenza delle caratteristiche proprie di tale tipologia di rapporto, quali il potere direttivo, gerarchico e disciplinare.

In particolare, per l'Agenzia delle entrate, con riferimento al socio ed amministratore, componente del consiglio di amministrazione della società contribuente C. Società Cooperativa, S.A., questi godeva di autonomia decisionale e, nello svolgimento delle sue mansioni, non rispondeva del suo operato ad alcuno superiore gerarchico.

Quanto a R.V., era presidente del consiglio di amministrazione, sicché essendo munito della rappresentanza generale della società, non era ammessa la contemporanea presenza dell'attività di lavoro subordinato, poiché il potere di rappresentanza equivaleva al potere di controllo, con la conseguente incompatibilità delle due cariche.

Pertanto, a fronte della ripresa fiscale n. 8, per "indebita deduzione di costi non inerenti", per "stipendi e contributi", per Euro 195.368,26, quale quota indeducibile, riferita al saldo contabile di Euro 536.200,76, veniva contestata alla società, ai fini Ires, l'erronea deducibilità della somma sopra riportata.

Pertanto, i due soci ed amministratori, oltre al compenso quali componenti del consiglio di amministrazione, e R.V., quale presidente del consiglio di amministrazione, hanno percepito dalla società anche compensi da lavoro dipendente. Nell'anno 2006 la società ha erogato compensi ai componenti del consiglio di amministrazione per un importo complessivo pari ad Euro 41.320,50.

I due soci ed amministratori, dopo che la società da loro amministrata aveva ricevuto l'avviso di accertamento con riferimento all'Ires, per indeducibilità dei costi relativi al loro rapporto di lavoro, hanno chiesto il rimborso delle imposte versate per i loro rapporti di lavoro subordinato, ai fini Irpef. Avverso il silenzio dell'Agenzia hanno, quindi, presentato ricorso dinanzi alla Commissione tributaria, dolendosi della "doppia imposizione", sia con riferimento alla indeducibilità dei costi da lavoro dipendente ai fini Ires, sia per il pagamento delle imposte relative al loro rapporto di lavoro, ai fini Irpef.

3. Il giudice d'appello ha accolto esclusivamente la ripresa fiscale n. 8, annullandola, relativa alla indebita deduzione di costi non inerenti, ritenendo, invece, sussistente l'inerenza. Per la Commissione regionale avevano errato sia la società che l'Agenzia, in quanto la società avrebbe dovuto inquadrare i compensi dei soci ed amministratori, non come retribuzioni per lavoro dipendente, ma come corrispettivi per lavoro autonomo, mentre l'Ufficio, pur potendo sanzionare e rettificare un assoggettamento fiscale di tali compensi non corretto, tuttavia non avrebbe potuto considerarli non inerenti, in quanto l'inerenza doveva essere riconosciuta in ragione del rapporto di dipendenza funzionale, intesa quale collaborazione tecnica fra il socio e la società di appartenenza.

4. La sentenza del giudice d'appello ha errato nell'applicazione dei principi giurisprudenziali di legittimità in materia, con riferimento alla possibilità del socio amministratore di svolgere anche, in parallelo, una attività di lavoro subordinato.

4.1. Invero, per questa Corte è del tutto compatibile la posizione di socio di società di capitali con quella di amministratore della stessa, tranne le ipotesi di amministratore unico, presidente del consiglio di amministratore o di socio "sovrano" (Cass., sez. 5, 28 aprile 2021, n. 11161).

Si è, dunque, affermato che la qualità di socio ed amministratore di una società di capitali composta da due soli soci, entrambi amministratori, è compatibile con la qualifica di lavoratore subordinato, anche a livello dirigenziale, ove il vincolo della subordinazione risulti da un concreto assoggettamento del socio dirigente alle direttive ed al controllo dell'organo collegiale amministrativo formato dai medesimi due soci (Cass., sez. L, 21 maggio 2002, n. 7465; Cass., 21 gennaio 1993, n. 706; Cass., sez. L, 25 maggio 1991, n. 5944; Cass., sez. L, 13 novembre 1989, n. 4781).

La qualità di amministratore di una società di capitali è, dunque, compatibile con la qualifica di lavoratore subordinato della stessa, ove sia accertato in concreto lo svolgimento di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita, con l'assoggettamento ad effettivo potere di supremazia gerarchica e disciplinare (Cass., sez. L, 26 ottobre 1996, n. 9368; Cass., 25 maggio 1991, n. 5944; Cass., sez. L, 11 novembre 1993, n. 11119; anche Cass., sez. 5, 28 aprile 2021, n. 11161). Pertanto, potendo in astratto coesistere nella stessa persona la posizione di socio di una società e quella di lavoratore subordinato della medesima, pure un socio, componente del consiglio di amministrazione di una società, può essere legato a quest'ultima da un rapporto di lavoro subordinato, purché appunto risulti in concreto assoggettato ad un potere disciplinare e di controllo esercitato dagli altri componenti dell'organo cui egli appartiene; mentre, in mancanza di siffatto assoggettamento, l'osservanza di un determinato orario di lavoro e la percezione di una regolare retribuzione non sono sufficienti da sole a far ritenere la sussistenza del rapporto di lavoro subordinato (Cass., sez. L, 15 febbraio 1985, n. 1316).

Il rapporto organico che lega il socio o l'amministratore ad una società di capitali non esclude la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato a contenuto dirigenziale tra il primo e la seconda (Cass., sez. L., 3 dicembre 1998, n. 12283).

Solo, quindi, nel caso di amministratore unico di società di capitali datrice di lavoro non è configurabile il vincolo di subordinazione perché mancherebbe la soggezione del prestatore ad un potere sovraordinato di controllo e disciplina, escluso dalla immedesimazione in unico soggetto della veste di esecutore della volontà sociale e di quella di unico organo competente ad esprimerla (Cass., sez. L, 29 maggio 1998, n. 5352; Cass., sez. L, 5 aprile 1990, n. 2823; anche Cass., sez. 5, 28 aprile 2021, n. 11161).

4.2. Le medesime considerazioni valgono anche in caso di pagamento dei contributi previdenziali, in quanto si è affermato che, qualora il socio amministratore di una società a responsabilità limitata partecipi al lavoro aziendale con carattere di abitudine e prevalenza, ha l'obbligo di iscrizione alla gestione commercianti, mentre, qualora si limiti ad esercitare l'attività di amministratore, deve essere iscritto alla sola gestione separata, operando le due attività su piani giuridici differenti; ciò in quanto la prima è diretta alla concreta realizzazione dello scopo sociale, attraverso il concorso dell'opera prestata dai soci e dagli altri lavoratori, e la seconda alla esecuzione del contratto di società sulla base di una relazione di immedesimazione organica volta, a seconda della concreta delega, alla partecipazione alle attività di gestione, di impulso e di rappresentanza (Cass., sez. L, 2 maggio 2018, n. 10426; con richiamo a Cass., sez. un., n. 17076/2011; Cass., sez. 6-L, 3 aprile 2017, n. 8613; Cass., sez. L, 17 gennaio 2008, n. 854; Cass., sez. un., 12 febbraio 2010, n. 3240). Si è, infatti, osservato che occorre distinguere tra prestazione di lavoro ed attività di amministratore, anche quando la prima attività si espliciti al livello più elevato dell'organizzazione e della direzione. Si tratta di due attività che rimangono su piani giuridici differenti, dal momento che l'attività di amministratore si basa su una relazione di immedesimazione organica o al limite di mandato *ex art. 2260 c.c.*; sicché comporta, a seconda della concreta delega, la partecipazione ad un'attività di gestione, l'espletamento di un'attività di impulso e di rappresentanza che è rivolta ad eseguire il contratto di società assicurando il funzionamento dell'organismo sociale e, sotto certi aspetti, sua stessa esistenza. L'attività lavorativa, invece, è rivolta alla concreta realizzazione dello scopo sociale, al suo raggiungimento operativo, attraverso il concorso dell'opera prestata a favore della società dai soci e dagli altri lavoratori subordinati o autonomi.

4.3. Si è, poi, ritenuto che, in tema di imposte sui redditi e con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 62 (vigente fino al 31 dicembre 2003, ora Tuir, art. 60), il quale esclude l'ammissibilità di deduzioni a titolo di compenso per il lavoro prestato o l'opera svolta dall'imprenditore, 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; la posizione di quest'ultimo è infatti equiparabile, sotto il profilo giuridico, a quella dell'imprenditore, non essendo individuabile, in relazione alla sua attività gestoria, la formazione di una volontà imprenditoriale distinta da quella della società, e non ricorrendo quindi l'assoggettamento all'altrui potere direttivo, di controllo e disciplinare, che costituisce il requisito tipico della subordinazione (Cass., sez. 5, 13 novembre 2006, n. 24188).

Si è anche chiarito che, in tema di rapporto di lavoro alle dipendenze di una società di capitali, come non sussiste alcuna incompatibilità di principio tra la qualità di componente (non unico) dell'organo di gestione e quella di lavoratore subordinato alle dipendenze della società, allo stesso modo non vi sono ostacoli alla configurabilità di un siffatto rapporto fra la società e il socio titolare della maggioranza del capitale sociale, neppure quando la percentuale del capitale detenuto corrisponda a quella minima prevista per la validità delle deliberazioni dell'assemblea, attesa la sostanziale estraneità dell'organo assembleare all'esercizio del potere gestorio; ferma restando, comunque, la non configurabilità di un rapporto di lavoro con la società quando il socio (a prescindere dalla percentuale di capitale posseduto e dalla formale investitura a componente dell'organo amministrativo) abbia di fatto assunto, nell'ambito della società, l'effettiva ed esclusiva titolarità dei poteri di gestione (Cass., sez. L, 17 novembre 2004, n. 21759).

La qualità di socio, anche "maggioritario", di una società di capitali, non è, allora, di per sé di ostacolo alla sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato tra socio e società, allorché possa in concreto ravvisarsi il vincolo di subordinazione, almeno potenziale, tra il socio medesimo e l'organo societario preposto all'amministrazione, vincolo che in generale è da escludere unicamente nelle ipotesi di socio "amministratore unico", o di socio "unico azionista" o di "socio sovrano" (Cass., sez. L, 19 maggio 1987, n. 4586).

5. Pertanto, nella specie, poiché R.V. ricopriva l'incarico di presidente del consiglio di amministrazione della società, va del tutto esclusa, limitatamente alla sua posizione, la possibilità di svolgere un'attività di lavoro subordinato in favore della stessa società.

Inoltre, con riferimento al socio S.A., anche componente del consiglio di amministrazione, il giudice d'appello avrebbe dovuto verificare in concreto l'esistenza di un parallelo rapporto di lavoro subordinato, fondato sulla esistenza o meno del potere direttivo, gerarchico e disciplinare nei suoi confronti. Inoltre, per questa Corte 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. Nell'ipotesi in cui la suddetta diversità non sussista e si verifichi l'attribuzione soltanto delle funzioni proprie del rapporto organico la nullità del rapporto di lavoro avente ad oggetto tali funzioni non esclude il diritto al compenso eventualmente pattuito in favore degli amministratori della società (Cass., sez. L, 12 gennaio 2002, n. 329), con la ulteriore precisazione che, in caso di svolgimento di mansioni identiche, quindi quelle proprie della carica di amministratore, non vi è alcuna possibilità di deducibilità dei costi da attività di lavoro subordinato (Cass., 11 novembre 1993, n. 11119). Il giudice del rinvio, dunque, dovrà anche accertare se le prestazioni lavorative espletate da S.A. siano diverse o meno dall'attività svolta quale componente del consiglio di amministrazione.

6. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sardegna, in diversa composizione, che si adegnerà al seguente principio di diritto: "In tema di imposte sui redditi sussiste l'assoluta incompatibilità tra la qualità di lavoratore dipendente di una società di capitali e la carica di presidenza del consiglio

di amministrazione o di amministratore unico della stessa, in quanto il cumulo nella stessa persona dei poteri di rappresentanza dell'ente sociale, di direzione, di controllo e di disciplina rende impossibile quella diversificazione delle parti del rapporto di lavoro e delle relative distinte attribuzioni che è necessaria perché sia riscontrabile l'essenziale ed infettibile elemento della subordinazione, con conseguente indeducibilità dal reddito della società del relativo costo da lavoro dipendente. La compatibilità della qualità di socio amministratore, membro del consiglio di amministrazione di una società di capitali, con quella di lavoratore dipendente della stessa società, ai fini della deducibilità del relativo costo dal reddito di impresa, non deve essere verificata solo in via formale, con riferimento esclusivo allo statuto e alle delibere societarie, occorrendo invece accertare in concreto la sussistenza o meno del vincolo di subordinazione gerarchica, del potere direttivo e di quello disciplinare e, in particolare, lo svolgimento di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita", e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità. (*omissis*).

Presidente di cooperativa e rapporto di lavoro subordinato: una questione di (in)compatibilità

di Giulia Colombo, Dottoranda di ricerca in diritto del Lavoro, Università degli Studi di Udine*

La sentenza n. 36362 del 23 novembre 2021 della Suprema Corte affronta la questione qualificatoria, non nuova, attinente la compatibilità tra la carica di amministratore e di presidente del consiglio di amministrazione (o di amministratore unico) con quella di lavoratore subordinato, al fine di valutare, in tema di imposte sui redditi, la deducibilità o meno del relativo costo da lavoro dipendente dal reddito della società. Il principio affermato dalla Cassazione si discosta parzialmente dai precedenti in materia, con particolare riferimento alla carica di presidente del consiglio di amministrazione della società. L'Autrice si propone di ricostruire l'orientamento giurisprudenziale evidenziando, tuttavia, le peculiarità che caratterizzano parte convenuta, in quanto società cooperativa.

The judgment no. 36362 of 23 November 2021 of the Supreme Court addresses again the question concerning the compatibility between the position of company director and executive officer (or sole director) with respect to the position of employee. This assessment aims to determine, in terms of income taxes, whether it is possible or not to allow the deductibility of the cost of the employee from the income of the company. The principle affirmed by the Supreme Court partially deviates from the previous line of decision, with particular reference to the position of executive officer. The Author intends to reconstruct the guideline of the decisions of the Court, highlighting, however, the characteristics that distinguish the defendant as a cooperative company.

La sentenza

Nella vicenda decisa dalla Cass. Civ. n. 36362/2021, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione avverso la sentenza di secondo grado, con unico motivo di impugnazione, per "violazione e falsa applicazione dell'art. 109, quinto comma, del DPR n. 917 del 1986, nonché dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c."

In particolare, a parere dell'Ufficio, i costi connessi al rapporto di lavoro subordinato non sono deducibili dal reddito della società cooperativa, perché non sussistono le condizioni per la compatibilità tra la carica di amministratore e di lavoratore dipendente. Secondo l'Agenzia, infatti, non si può riconoscere un vincolo di subordinazione, quando il socio amministratore gode di autonomia decisionale. Inoltre, si ritiene mancante il requisito della "diversità delle mansioni" svolte dal soggetto, nella duplice qualità di amministratore e lavoratore subordinato. Infine, l'Agenzia delle Entrate sostiene che la carica di presidente del consiglio di amministrazione della società, è incompatibile con la veste di lavoratore dipendente. Nelle conclusioni, la stessa afferma che "il giudice di appello si è limitato ad affermare l'inerenza dei costi" senza, pertanto, considerare i suddetti requisiti.

La Commissione Tributaria Regionale aveva annullato uno specifico rilievo dell'avviso di accertamento, notificato dall'Agenzia delle Entrate alla società cooperativa, dichiarando "inerenti e deducibili i compensi

* N.d.R.: Il presente contributo è stato sottoposto, in forma anonima, al vaglio del Comitato di valutazione.

da lavoro corrisposti dalla società ai soci”. Tuttavia, la Cassazione evidenzia che “la sentenza del giudice d’appello ha errato nell’applicazione dei principi giurisprudenziali di legittimità in materia, con riferimento alla possibilità del socio amministratore di svolgere anche, in parallelo, una attività di lavoro subordinato”. I giudici di legittimità statuiscono come la carica di amministratore sia compatibile con quella di lavoratore subordinato se, in concreto, le mansioni svolte sono diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita e se vi è assoggettamento a un effettivo potere di supremazia gerarchica, disciplinare e di controllo esercitato dagli altri componenti dell’organo a cui appartiene.

In conclusione, la Suprema Corte cassa con rinvio la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, che dovrà adeguarsi al principio di diritto per cui “sussiste l’assoluta incompatibilità tra la qualità di lavoratore dipendente di una società di capitali e la carica di presidenza del consiglio di amministrazione o di amministratore unico della stessa [...], con conseguente indeducibilità dal reddito della società del relativo costo da lavoro dipendente”; invece, riconosce “la compatibilità della qualità di socio amministratore, membro del consiglio di amministrazione, con quella di lavoratore dipendente [...], ai fini della deducibilità del relativo costo dal reddito di impresa”.

La giurisprudenza sulla compatibilità tra amministratore e lavoratore dipendente

Il punto di partenza per l’analisi della sentenza in commento, che riguarderà gli aspetti qualificatori della vicenda, concerne il problema del cumulo, in capo alla medesima persona fisica, della carica di amministratore e quella di lavoratore subordinato. Si tratta di una questione che ha impegnato sia la dottrina giuslavorista¹, sia la giurisprudenza².

Invero, la Suprema Corte affronta il duplice aspetto relativo alla compatibilità della carica di presidente del consiglio di amministrazione (o di amministratore unico) e quella di lavoratore dipendente, nonché quella di socio amministratore, membro del consiglio stesso, con l’instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato. La peculiarità della pronuncia che si annota risiede nel fatto che tali questioni sono calate nel contesto di una società cooperativa.

Il legislatore del 1942 non ha preso posizione sul problema³, lasciando irrisolta la maggior parte dei dubbi circa la coesistenza della qualità di amministratore di società e di lavoratore subordinato⁴. Allo stesso tempo, però, il Codice non ha escluso espressamente tale possibilità, sull’assunto per cui “non esiste un principio generale che vieti ad un soggetto di essere titolare di diverse posizioni giuridiche in distinti rapporti e non si può escludere che in concreto il socio, amministratore o no, possa essere anche lavoratore subordinato della società”⁵.

L’art. 2382 c.c. non contempla tra le cause di ineleggibilità e di decadenza, relative all’ufficio di amministratore, la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato ai sensi dell’art. 2094 c.c. Altresì, l’art. 2387, comma 1, c.c. condiziona la carica di amministratore ai soli requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza, non facendo riferimento al rapporto di lavoro subordinato.

In relazione al vuoto normativo, l’iniziale atteggiamento dei giudici di legittimità era di netta chiusura e respingeva la possibilità del cumulo tra posizione di amministratore con quella di lavoratore subordinato della stessa società⁶.

¹ In dottrina la questione è stata affrontata ampiamente da A. Pilati, *Lavoro e funzione negli amministratori di società per azioni*, Napoli, 2012, 149-182; P. Petino, *Rapporto di amministrazione e rapporto di lavoro subordinato*, Milano, 1968; B. Ferraro, *Rapporto di amministrazione e rapporto di lavoro subordinato: un problema ancora molto discusso*, in *Nuovo Dir.*, 1985, 317 ss.

² Ex plurimis Cass. Civ. 24 marzo 1956, n. 845; Cass. Civ. 7 marzo 1996, n. 1793; Cass. Civ. 1° agosto 2013, n. 18414; Cass. Civ. 30 settembre 2016, n. 19596; Cass. Civ. 28 aprile 2021, n. 11161, ord.

³ Sul punto, v. Cass. Civ. 29 gennaio 1998, n. 894 con nota di F. Testa, *Il lavoro del dirigente-amministratore: dal cumulo alla commistione delle due attività*, in *Dir. lav.*, 1999, 4, 213, secondo cui non vi è una “sicura normativa in materia”, visto che “il Codice Civile ha privilegiato i problemi della rappresentanza esterna della società e del rapporto organico intercorrente, sempre dal punto di vista esterno, fra amministratore e società, ha invece lasciato privi di disciplina i rapporti intercorrenti fra amministratore e gruppo che esercita il controllo sociale, nascondendo i reali rapporti (interni) di potere”.

⁴ G. Sigillò Massara, *Sulla compatibilità tra rapporto di lavoro dirigenziale e rapporto di amministrazione*, in *Mass. Giur. lav.*, 2011, 8/9, 619; Cfr. anche M. Navilli, *Amministratore e società di capitali: rapporto organico e rapporto di lavoro subordinato*, in questa *Rivista*, 2003, 9, 860.

⁵ L. Montuschi, *Socio, amministratore di società e rapporto di lavoro subordinato*, in *Dir. ec.*, 1963, 480.

⁶ Per una ricostruzione delle prime pronunce della Suprema Corte cfr. L. Montuschi, *Socio, amministratore di società e rapporto di lavoro subordinato*, cit., 495-498.

Solo a partire dalla seconda metà degli anni Cinquanta, la Suprema Corte, avvertendo l'eccessiva rigidità di una tesi che non trovava riscontro nella realtà economica-sociale, aveva parzialmente mutato orientamento. La svolta è avvenuta con la sentenza Cass. Civ. 24 marzo 1956, n. 845⁷ che ha ammesso, in linea di principio, la legittimità del cumulo nella stessa persona fisica della funzione di amministratore e del ruolo di lavoratore subordinato per la stessa società⁸. Si ravvisa come l'amministratore non perda l'autonomia che gli è propria come soggetto di diritti individuali e possa, quindi, intrattenere con la società i più svariati rapporti giuridici, compreso quello di lavoro subordinato⁹.

Nel tempo, la giurisprudenza di legittimità ha elaborato criteri precisi e determinati, perché possa essere riconosciuta la compatibilità tra la carica di amministratore e di lavoratore dipendente, anche nella forma dirigenziale¹⁰.

In primo luogo, si richiede che "la costituzione e la gestione del rapporto di lavoro siano ricollegabili ad una volontà della società distinta da quella del singolo amministratore"¹¹: ciò significa che il potere deliberativo, diretto a formare la volontà dell'ente societario, deve essere affidato all'organo amministrativo nel suo complesso e non al singolo amministratore. La volontà di quest'ultimo rimane, allora, "distinta da quella del collegio, direttamente imputata alla società, e restano distinti i due soggetti fra i quali si può configurare un rapporto giuridico". Pertanto, "l'amministratore-impiegato dovrà conseguentemente astenersi dalle deliberazioni del consiglio riguardanti il suo rapporto di lavoro con la società"¹².

In sintesi, l'ammissibilità del cumulo discende dal fatto che "la volontà dell'interessato, stante altresì l'obbligo di astenersi nelle deliberazioni in cui versa in conflitto di interessi con la società (art. 2391 c.c.), rimane del tutto estranea al processo formativo di volontà dell'organo consiliare, tanto nella fase di instaurazione del rapporto quanto nel corso del suo svolgimento"¹³.

Secondo requisito imprescindibile, strettamente connesso al primo, è la sussistenza del vincolo di subordinazione, quale - come noto - elemento qualificante il rapporto di lavoro *ex art. 2094 c.c.*, che si concretizza nell'effettivo assoggettamento, nonostante la carica sociale rivestita, al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo di amministrazione della società nel suo complesso¹⁴. In difetto di siffatta soggezione, l'osservanza di un determinato orario di lavoro e la percezione di una regolare retribuzione non sono sufficienti, di per sé, a far ritenere la sussistenza del rapporto di lavoro subordinato¹⁵. L'amministratore che voglia cumulare anche la qualifica di lavoratore dipendente dovrà, perciò, essere eterodiretto da un soggetto diverso da lui, non potendo essere "il capo" di se stesso.

⁷ Su cui ampiamente, v. B. Ferraro, *Rapporto di amministrazione e rapporto di lavoro subordinato*, cit., 319.

⁸ Tale principio elaborato dalla giurisprudenza di legittimità è stato ribadito anche nella sentenza Cass. Civ., SS.UU., 20 gennaio 2017, n. 1545 nel senso che "non può escludersi che s'insaturi, tra la società e la persona fisica che la rappresenta e la gestisce, un autonomo, parallelo e diverso rapporto che assuma, secondo l'accertamento esclusivo del giudice di merito, le caratteristiche di un rapporto subordinato, parasubordinato o d'opera". Invero, questa puntualizzazione non riguarda la rilevanza lavoristica del rapporto degli amministratori di società, ma si riferisce proprio alla compatibilità giuridica tra le funzioni del lavoratore dipendente e quelle di amministratore di una società. Cfr. anche Cass. Civ. 13 gennaio 2020, n. 345 con nota di S. Rossi, *La natura del contratto con il direttore generale e l'azione di responsabilità*, in questa *Rivista*, 2021, 3, 267.

⁹ Così testualmente B. Ferraro, *Rapporto di amministrazione e rapporto di lavoro subordinato*, cit., 321.

¹⁰ M. Barbizzi - P. Rauseri, *Il lavoro dell'amministratore nelle società*, in *Dir. prat. lav.*, 2020, 15, 953-954; v. anche P. Petino, *Rapporto di amministrazione e rapporto di lavoro subordinato*, cit., 96, secondo cui "la giurisprudenza, di fronte a rapporti di amministrazione che presentano i contenuti del lavoro subordinato, ha scisso concettualmente l'attività di amministratore in due attività distinte: un'attività di gestione in senso stretto ed un'attività di lavoro subordinato".

¹¹ Cass. Civ. 1° agosto 2013, n. 18414, cit.

¹² R. Foglia, *Socio amministratore di società e lavoro subordinato*, in *Dir. lav.*, 1964, I, 67.

¹³ B. Ferraro, *Rapporto di amministrazione e rapporto di lavoro subordinato*, cit., 328. In senso conforme v. L. Montuschi, *Socio, amministratore di società e rapporto di lavoro subordinato*, cit., 502, secondo cui vi è compatibilità se "si profila una contrapposizione non solo teorica ed astratta, ma effettiva di volontà, facenti capo rispettivamente alla società e all'amministratore come autonomo soggetto di diritto". Infatti, "ove esista un efficiente consiglio di amministrazione composto di una pluralità di consiglieri, capace di deliberare l'assunzione del singolo amministratore e di impartirgli quegli ordini che sono necessari al funzionamento del rapporto di lavoro subordinato, non si vede quale ragionamento che non sia frutto di un artificio dialettico possa impedire di affermare la perfetta legittimità del cumulo"; v. anche F. Collia - F. Rotondi, *Rassegna del merito - Presupposti per l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato tra la società e un componente del consiglio di amministrazione*, in questa *Rivista*, 2010, 6, 628.

¹⁴ *Ex plurimis* Cass. Civ. 28 aprile 2021, n. 11161, ord., cit.; Cass. Civ. 19 gennaio 2021, n. 813, ord.; Cass. Civ. 30 settembre 2016, n. 19596, cit.; Cass. Civ. 6 novembre 2013, n. 24972; Cass. Civ. 19 maggio 2008, n. 12630.

¹⁵ Cass. Civ. 15 febbraio 1985, n. 1316.

Con specifico riferimento alla figura del dirigente¹⁶, si precisa che la giurisprudenza ha ammesso la compatibilità con la carica di amministratore anche di fronte ad una c.d. “subordinazione attenuata”. La Suprema Corte ha, infatti, affermato che “ai fini della configurazione del lavoro dirigenziale, [...] il giudice di merito deve valutare, quale requisito caratterizzante della prestazione, l’esistenza di una situazione di coordinamento funzionale della stessa con gli obiettivi dell’organizzazione aziendale, idonea a ricondurre ai tratti distintivi della subordinazione tecnico giuridica”¹⁷. Per la sussistenza del vincolo di subordinazione, è allora necessario che il soggetto sia “assoggettato, anche in forma lieve o attenuata, alle direttive, agli ordini e ai controlli del datore di lavoro (e, in particolare, dell’organo di amministrazione della società nel suo complesso), nonché al coordinamento dell’attività lavorativa in funzione dell’assetto organizzativo aziendale”¹⁸.

Sulla base dei presupposti sopra menzionati, invece, la giurisprudenza - come meglio si dirà - ha espresso lo sfavore relativamente a specifici casi di cumulo tra posizione di lavoro subordinato e carica sociale, che interessano la posizione di amministratore unico e di socio unico.

Nel primo caso, viene meno la soggezione del prestatore a un potere sovraordinato di controllo e disciplina, a causa dell’immedesimazione in unico soggetto della veste di esecutore della volontà sociale e quella di unico organo competente ad esprimerla¹⁹. L’amministratore unico, in quanto tale, “impersonifica la società concentrando nella sua persona i poteri che avrebbe il consiglio di amministrazione in presenza di più amministratori; in tal guisa diventa materialmente impossibile distinguere due soggetti contrapposti fra i quali instaurare un rapporto di subordinazione”²⁰.

Analoghe considerazioni sono applicabili al socio unico, rispetto al quale si è affermato che, “giacché la concentrazione della proprietà delle azioni nelle mani di una sola persona esclude l’effettiva soggezione del socio unico alle direttive di un organo societario, non potendosi ricollegare ad una volontà ‘sociale’ distinta la costituzione e gestione del rapporto di lavoro”²¹, va esclusa la cumulabilità della qualifica di lavoratore subordinato con quella dell’azionista unico.

Nell’ipotesi dell’amministratore delegato, la compatibilità della carica con quella di lavoratore dipendente dipenderà dalla portata della delega, generale o parziale, conferitagli dal consiglio. Nel primo caso, è esclusa la possibilità di intrattenere un valido rapporto di lavoro subordinato con la società, in quanto la concentrazione di tutti i poteri si avrebbe in capo all’amministratore²². Invece, la delega limitata a singoli atti gestori non preclude in assoluto la coesistenza in capo all’amministratore del “doppio ruolo”²³. La questione,

¹⁶ “Il dirigente si trova in posizione sovraordinata rispetto ai dipendenti delle altre categorie, e dunque all’apice della carriera, ma, anche se di alto od altissimo livello, è anch’egli e pur sempre un dipendente del proprio datore di lavoro. Il che vuol dire, che proprio in quanto lavoratore subordinato il dirigente deve sempre e comunque rispondere del proprio operato ad un soggetto gerarchicamente sovraordinato, il quale eserciti (o, quantomeno, possa esercitare in qualunque momento) su di lui il potere direttivo e disciplinare, tipico del rapporto di cui all’art. 2094 c.c.” (così F. Collia, *Riconoscimento della qualifica dirigenziale*, in questa *Rivista*, 1998, 4, 307).

¹⁷ Cass. Civ. 15 maggio 2012, n. 7517.

¹⁸ Cass. Civ. 10 maggio 2016, n. 9463; cfr. anche Cass. Civ. 20 aprile 2021, n. 10308 e in senso conforme Cass. Civ. 28 marzo 2003, n. 4770; Cass. Civ. 13 giugno 2003, n. 9492; Cass. Civ. 13 aprile 2012, n. 5886; Cass. Civ. 1° agosto 2013, n. 18414, cit., che individuano il parametro della subordinazione attraverso il ricorso a criteri c.d. complementari e sussidiari, come quelli della collaborazione, periodicità e predeterminazione della retribuzione, del coordinamento dell’attività lavorativa all’assetto organizzativo dato dal datore di lavoro, dell’assenza in capo al lavoratore di una struttura imprenditoriale e la mancanza di rischio in capo allo stesso. Si tratta di elementi che presi singolarmente sono privi di valore decisivo, ma possono essere esaminati globalmente.

¹⁹ Cass. Civ., SS.UU., 3 aprile 1989, n. 1589, con nota di D. Guidi Federzoni, *Amministratore di società di capitali e lavoro subordinato*, in *Dir. lav.*, 1990, II, 235 ss. In senso conforme cfr. Cass. Civ. 18 aprile 2019, n. 10909; Cass. Civ. 13 novembre 2006, n. 24188; Cass. Civ. 5 settembre 2003, n. 13009; Cass. Civ. 20 aprile 2021, n. 10308, cit.

²⁰ R. Foglia, *Socio amministratore di società e lavoro subordinato*, cit., 71; v. anche A. Pilati, *Lavoro e funzione negli amministratori di società per azioni*, cit., 152.

²¹ Cass. Civ. 17 novembre 2004, n. 21759.

²² Sul punto B. Ferraro, *Rapporto di amministrazione e rapporto di lavoro subordinato*, cit., 329, secondo cui il contenuto della delega conferita all’amministratore può essere determinante “non potendosi certamente ammettere il cumulo quando la delega include l’esercizio dei poteri di sovrintendenza su se medesimo”.

²³ Msg. I.N.P.S. 17 settembre 2019, n. 3359. Secondo l’I.N.P.S. l’ampiezza della delega è solo uno degli elementi di cui tener conto, in quanto bisognerà considerare anche i rapporti intercorrenti tra l’organo delegato e il consiglio di amministrazione, la pluralità e il numero di amministratori delegati, la facoltà di questi ultimi di agire congiuntamente o disgiuntamente. Sul punto v. M. Tavella, *Cariche sociali e lavoro subordinato: sulla compatibilità “non v’è certezza”*, in *Rassegna di giurisprudenza e di dottrina*, 2019, 14; G. Sigillò Massara, *Sulla compatibilità tra rapporto di lavoro dirigenziale e rapporto di amministrazione*, cit., 628; R. Foglia, *Socio amministratore di società e lavoro subordinato*, cit., secondo cui è ammessa la cumulabilità della carica di amministratore delegato e lavoratore subordinato quando il primo possiede “un ambito ristretto di competenze fra le quali siano escluse (e quindi lasciate alla titolarità del consiglio di amministrazione) quelle relative alla direzione del personale”.

comunque, è di una complessità particolarmente stringente, proprio laddove il grado di autonomia riconosciuto all'amministratore risulti significativamente ampio²⁴.

In ultimo, il lavoratore subordinato, anche nell'inquadramento dirigenziale, deve svolgere mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita²⁵. Ciò significa che le attività non devono essere ricomprese nei poteri di gestione discendenti dalla carica ricoperta o dalle deleghe che gli sono state conferite. La *ratio* è quella di escludere la commistione tra le diverse funzioni attribuite in capo allo stesso soggetto, nell'ambito della medesima compagine sociale. Conseguenza, dunque, che le funzioni attribuite in forza del rapporto di lavoro dipendente instaurato con la società devono essere estranee e differenti rispetto a quelle esercitate in forza del mandato di amministratore, giustificando, in tal modo, la sussistenza di due distinti rapporti con la società, quello di amministratore e quello di lavoratore dipendente²⁶. Ci possono essere dei casi limite, in quanto può accadere che le mansioni tipiche del lavoro dipendente, siano la diretta conseguenza dei nuovi compiti cui l'amministratore è chiamato ad assolvere²⁷.

Definita in astratto la compatibilità giuridica tra la carica di amministratore e l'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato, "la sussistenza di un simile rapporto deve essere verificata in concreto, essendo indispensabile, da una parte, accertare l'oggettivo svolgimento di attività estranee alle funzioni inerenti al rapporto organico; dall'altra, la ricorrenza della subordinazione"²⁸. Solo un'indagine empirica può consentire l'accertamento del vincolo di subordinazione dimostrando l'assoggettamento dell'amministratore al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo amministrativo; inoltre, occorre verificare se, durante lo svolgimento del rapporto, non ci sia commistione tra i due ruoli e che l'adempimento dei rispettivi compiti avvenga senza che la coincidenza delle due cariche nella stessa persona né impedisca il naturale svolgimento²⁹. Le condizioni suddette dovranno essere accertate caso per caso vista l'eterogeneità delle fattispecie.

In linea di principio, come ampiamente esaminato, la qualità di amministratore e di lavoratore subordinato di una stessa società di capitali sono cumulabili solo se viene accertata, in concreto, l'attribuzione di mansioni diverse, da quelle proprie della carica sociale, e il vincolo di subordinazione³⁰. In definitiva, non è possibile ragionare per astrazioni all'interno di una realtà molto articolata come questa, perché affermare aprioristicamente l'incompatibilità significa trascurare l'esistenza di situazioni diverse, laddove la presenza o meno della subordinazione deve essere accertata in concreto³¹.

Sotto questo profilo, la Suprema Corte si esprime in senso conforme, in quanto ribadisce la compatibilità tra la carica di amministratore, membro del consiglio di amministrazione, e la qualifica di lavoratore subordinato, previa verifica (non solo in via formale, ma anche) tramite accertamento in concreto, della sussistenza del vincolo di subordinazione e lo svolgimento di mansioni diverse rispetto alla carica sociale rivestita.

La carica di presidente del consiglio di amministrazione: alcune precisazioni

I criteri elaborati dalla giurisprudenza per il riconoscimento della compatibilità tra la qualità di amministratore e di lavoratore subordinato sono applicabili al prestatore "nonostante la carica sociale rivestita"³², quindi anche nel caso in cui assuma l'incarico di presidente della società. In linea generale, quest'ultimo è comunque un amministratore, che oltre alle funzioni tipiche che spettano anche agli altri membri del consiglio di amministrazione, è dotato di altre attribuzioni di cui all'art. 2381 c.c. e del potere di rappresentanza legale della società, se conferitogli dallo statuto o da eventuali delibere degli organi competenti³³. La posizione del presidente si differenzia da quella degli altri membri, solo per le funzioni d'impulso e coordinamento a lui

²⁴ C. Pagliero, *Posizione di socio-amministratore e lavoro dipendente*, in *Dir. prat. lav.*, 1992, 39, 2636.

²⁵ Cass. Civ. 9 maggio 2019, n. 12308; Cass. Civ. 30 settembre 2016, n. 19596, cit.; Cass. Civ. 12 gennaio 2002, n. 329.

²⁶ A. Corrado, *Il discrimine tra amministratore e lavoratore subordinato ai fini fiscali*, in *Il societario.it*, 2015.

²⁷ G. Sigillò Massara, *Sulla compatibilità tra rapporto di lavoro dirigenziale e rapporto di amministrazione*, cit., 622.

²⁸ Cass. Civ. 7 marzo 1996, n. 1793, cit.; Cass. Civ., SS.UU., 20 gennaio 2017, n. 1545, cit.

²⁹ B. Ferraro, *Rapporto di amministrazione e rapporto di lavoro subordinato*, cit., 326.

³⁰ Cfr. Cass. Civ. 3 aprile 2019, n. 9273; Cass. Civ. 19 novembre 2018, n. 29761.

³¹ G. Sigillò Massara, *Sulla compatibilità tra rapporto di lavoro dirigenziale e rapporto di amministrazione*, cit., 625.

³² Indipendentemente dalla carica rivestita deve esserci l'assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare da parte del Consiglio nel suo complesso, cfr. Cass. Civ. 30 settembre 2016, n. 19596, cit.; Cass. Civ. 6 novembre 2013, n. 24972, cit.

³³ G. Furlan, *Cumulabilità di cariche e regime dei compensi*, in *Dir. prat. lav.*, 2010, 20, 1137.

spettanti all'interno del consiglio medesimo³⁴. Non sussiste, dunque, una oggettiva incompatibilità fra la carica sociale (di presidente) ricoperta e un rapporto di lavoro subordinato, anche nella forma dirigenziale³⁵. Si precisa, tuttavia, che è essenziale l'accertamento in concreto, caso per caso, dell'effettiva distinguibilità della volontà della società rispetto a quella del presidente-dipendente.

Nella sentenza che si annota, la Suprema Corte estende i principi elaborati per l'amministratore unico di società di capitali al presidente del consiglio affermando l'assoluta incompatibilità tra l'ultima carica citata e il rapporto di lavoro subordinato. In particolare, ritiene che "il cumulo nella stessa persona dei poteri di rappresentanza dell'ente sociale, di direzione, di controllo e di disciplina rende impossibile quella diversificazione delle parti del rapporto di lavoro e delle relative distinte attribuzioni che è necessaria perché sia riscontrabile l'essenziale ed indefettibile elemento della subordinazione".

Secondo la Cassazione i poteri di direzione, controllo e disciplina spettano esclusivamente al presidente del consiglio di amministrazione, senza contemplare la possibilità dell'attribuzione degli stessi al consiglio di amministrazione nel suo complesso, escludendo, in tal modo, l'instaurazione di un diverso, autonomo e parallelo rapporto di lavoro subordinato.

Tale principio si discosta dalle pronunce dei giudici di legittimità³⁶, che non escludono in assoluto la compatibilità tra le cariche già menzionate, in quanto anche il presidente di società, al pari di qualsiasi altro membro del consiglio di amministrazione, può essere soggetto alle direttive, alle decisioni ed al controllo dell'organo collegiale. Condizione strettamente collegata e imprescindibile è l'accertamento, nel caso concreto, dell'effettiva sottoposizione dello stesso al potere direttivo, di controllo e disciplinare da parte del consiglio di amministrazione nel suo complesso, in modo tale che non ci sia immedesimazione tra la persona fisica del lavoratore e l'organo sociale. Nei riguardi del presidente del consiglio di amministrazione la prova dell'eterodirezione dovrà essere ancora più rigorosa e seria, in considerazione della obiettiva elevatezza dell'incarico ricoperto nel contesto del consiglio stesso³⁷.

Nemmeno l'attribuzione del potere di rappresentanza legale della società al presidente può costituire ostacolo al riconoscimento di un rapporto di lavoro subordinato, infatti, non rileva la circostanza che lo stesso sia deputato ad esternare la volontà della società³⁸. L'eventuale conferimento di tale potere non estende in automatico anche i poteri deliberativi, che possono rimanere in capo al consiglio di amministrazione nel suo complesso³⁹. Il presidente, in qualità di legale rappresentante, si limita a manifestare all'esterno le determinazioni dei soci per far conoscere ai terzi quanto deciso, con apposita deliberazione dell'organo collegiale, in modo tale che la sua volontà concorra con quella degli altri consiglieri⁴⁰. In sintesi, i poteri di impulso, coordinamento e rappresentanza non sono considerati in assoluto di ostacolo alla configurazione di un rapporto di natura subordinata.

A fronte della disamina poc'anzi effettuata, se, in astratto, la subordinazione viene ritenuta compatibile con la carica di presidente del consiglio di amministrazione, nel caso concreto, nel momento accertativo, la

³⁴ B. Ferraro, *Rapporto di amministrazione e rapporto di lavoro subordinato*, cit., 328.

³⁵ P. Rausei, *Dirigenti e amministratori: natura del rapporto*, in *Dir. prat. lav.*, 2007, 12, 767.

³⁶ Cass. Civ. 1° agosto 2013, n. 18414, cit., che afferma "come è noto, infatti, per la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato fra colui che ha rivestito cariche sociali di una società di capitali (il P. risulta aver ricoperto il ruolo di Presidente dell'assemblea dei soci e di Presidente del consiglio di amministrazione della F.A., società cooperativa a responsabilità limitata, assimilabile, per quanto di interesse nel presente giudizio, ad 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 le suddette cariche sociali (cfr. in tal senso Cass. 13 giugno 1996, n. 5418; id. 28 giugno 2004, n. 11978; 17 novembre 2004, n. 21759)". In senso conforme v. Cass. Civ. 19 novembre 2018, n. 29733; Cass. Civ. 19 maggio 2008, n. 12630, cit.

³⁷ P. Rausei, *Dirigenti e amministratori: natura del rapporto*, cit., 767. Sul punto v. anche A. Pilati, *Lavoro e funzione negli amministratori di società per azioni*, cit., 153, che riconosce una prova della subordinazione "particolarmente rigorosa".

³⁸ Cass. Civ. 7 marzo 1996, n. 1793, cit.

³⁹ Msg. I.N.P.S. 17 settembre 2019, n. 3359, cit. In senso conforme v. E. Barraco - A. Sitzia - M. Lucchiari, *Società di capitali: titolarità di cariche sociali e rapporto di lavoro subordinato*, in *Dir. prat. lav.*, 2019, 40, 2462; F. Bonelli, *Gli amministratori di società per azioni*, Milano, 1985, 23; secondo cui il conferimento della rappresentanza legale della società "non vale come delega al presidente dei poteri deliberativi che spettano collegialmente al consiglio".

⁴⁰ G. Sigillò Massara, *Sulla compatibilità tra rapporto di lavoro dirigenziale e rapporto di amministrazione*, cit., 628, infatti secondo l'autore, "l'immedesimazione organica tra la persona giuridica ed il soggetto che la rappresenta nei confronti dei terzi non è di ostacolo alla sussistenza di un rapporto di prestazione d'opera dipendente tra la prima ed il secondo".

questione può risultare delicata e al limite della compatibilità⁴¹. Tuttavia, la società, nell'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato con l'amministratore-presidente, deve fare particolarmente attenzione alla verifica dell'effettivo assoggettamento dello stesso al potere direttivo, di controllo e disciplinare e all'espletamento di mansioni diverse rispetto alla carica sociale da esso rivestita⁴².

Le peculiarità nelle società cooperative

La sentenza che si annota ha visto come parte convenuta in giudizio, a fronte del ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate, una società cooperativa; pertanto, è necessario soffermarsi su alcune peculiarità che caratterizzano questa realtà socio-economica nella quale "il rapporto mutualistico abbia ad oggetto la prestazione di attività lavorative da parte del socio, sulla base di previsioni di regolamento che definiscono l'organizzazione del lavoro dei soci" (art. 1, comma 1, L. n. 142/2001).

A differenza delle società in generale, nelle cooperative, per espressa volontà di legge, può sussistere la naturale coesistenza tra la qualità di socio e, quindi, eventualmente di amministratore con quella di lavoratore. L'art. 1, comma 3, L. n. 142/2001, dispone espressamente "il socio lavoratore di cooperativa stabilisce con la propria adesione e successivamente all'instaurazione del rapporto associativo un ulteriore rapporto di lavoro, in forma subordinata [...], con cui contribuisce comunque al raggiungimento degli scopi sociali", riconoscendo in capo al socio di cooperativa un duplice e distinto rapporto, associativo e di lavoro, che può configurarsi anche in forma subordinata⁴³.

Tale disposizione deve essere letta alla luce di altri precetti normativi che ritroviamo nel Codice civile. L'art. 2542 c.c., nel nuovo comma 2⁴⁴, prevede che "l'amministrazione della società è affidata ad un organo collegiale formato da almeno tre soggetti", imponendo, pertanto, l'obbligo per la cooperativa di dotarsi di un consiglio di amministrazione costituito da almeno tre persone, non potendo più essere gestita da un amministratore unico.

Il comma 2 prosegue affermando che "la maggioranza degli amministratori è scelta tra i soci cooperatori ovvero tra le persone indicate dai soci cooperatori persone giuridiche", quindi, emerge la regola della coincidenza tra la qualifica di amministratore e quella di socio, che opera almeno con riferimento alla maggioranza degli amministratori.

Una lettura combinata delle norme sopra citate porta a dedurre che, almeno nella maggioranza dei casi, nelle società cooperative, l'amministratore, membro del consiglio di amministrazione, è necessariamente anche socio cooperatore e, in quanto tale, anche lavoratore (subordinato autonomo o in altra forma) della società amministrata⁴⁵. È proprio la posizione di socio-lavoratore ad essere la condizione per l'assunzione della carica di amministratore, in virtù dello stesso art. 1, comma 2, lett. a), L. n. 142/2001, che dispone come "i soci lavoratori di cooperativa concorrono alla gestione dell'impresa partecipando alla formazione degli organi sociali". Si deduce, allora, che non sussiste un problema di cumulabilità tra la qualità di socio lavoratore dipendente e la carica di amministratore, proprio per le peculiari disposizioni di legge che interessano le società cooperative.

La questione relativa, invece, alla cumulabilità, nella stessa persona fisica, della carica di presidente di una società cooperativa e quella di socio lavoratore nella forma della subordinazione è stata affrontata con particolare attenzione dall'I.N.P.S. con alcuni messaggi. Inizialmente⁴⁶, l'Istituto aveva escluso espressamente la

⁴¹ P. Rausei, *Dirigenti e amministratori: natura del rapporto*, cit., 767.

⁴² Cfr. App. Venezia 16 gennaio 2004, in *D&L - Riv. crit. dir. lav.*, 2004, 3, 610, con nota di G. Giappichelli, *Sulla compatibilità tra posizione di socio presidente del consiglio di amministrazione di una società di capitali e quella di lavoratore dipendente: casi e questioni*.

⁴³ Sul punto v. M. Miscione, *Il socio lavoratore di cooperativa (regolamentazione forte dopo la legge n. 142/2001)*, in *Dir. prat. lav.*, 2001, 34, II, secondo cui "la legge prevede dunque la posizione tipica di 'socio lavoratore', che è unica ma composta da due distinti rapporti, quello 'associativo' e quello 'ulteriore e distinto' di 'lavoro'", quindi sussiste "una configurazione 'una e doppia', unica posizione con doppio rapporto, il primo societario di conferimento societario, con i relativi rischi, e il secondo di lavoro"; cfr. anche D. Garofalo, *La natura del collegamento tra i due rapporti*, in D. Garofalo - M. Miscione (a cura di), *La nuova disciplina del socio lavoratore di cooperativa*, Milano, 2002, 30 ss.

⁴⁴ Le modifiche sono state apportate dall'art. 1, comma 936, punto 3, lett. b), L. n. 205 del 27 dicembre 2017 (Legge di Bilancio 2018) con decorrenza 1° gennaio 2018.

⁴⁵ A. Pilati, *Lavoro e funzione negli amministratori di società per azioni*, cit., 159.

⁴⁶ Con msg. I.N.P.S. 7 giugno 2007, n. 15031 titolato "Rapporto di lavoro subordinato e Presidente di cooperativa L. 142/2001".

compatibilità tra le cariche sopra dette. Da lì a poco, viste le proteste sollevate dagli operatori del mercato del lavoro, lo stesso ha emanato un nuovo messaggio sospendendo gli effetti del precedente⁴⁷.

Il cambio di rotta avviene con il msg. I.N.P.S. 8 giugno 2011, n. 12441⁴⁸ che, sostituendo il primo del 2007, cambia posizione sul tema, sostenendo che, per valutare la compatibilità o meno tra la carica di presidente e quella di lavoratore subordinato nelle cooperative, “occorre fare riferimento al consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, reso con riferimento agli amministratori di società di capitali, ma mutuabile anche nell’ambito delle società cooperative”.

Si deduce, quindi, che l’applicabilità dei criteri stabiliti dalla giurisprudenza per le società di capitali sono applicabili anche alle cooperative. Lo stesso art. 2519 c.c. prevede che, per quanto non previsto dalla stessa disciplina specifica in materia, “si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla società per azioni” e quelle per la società a responsabilità limitata a determinate condizioni previste dalla medesima norma.

L’I.N.P.S. ammette, anche nei confronti del presidente di cooperativa, la compatibilità con la qualifica di lavoratore subordinato se, nel caso concreto, il potere deliberativo, rappresentativo della volontà dell’ente, è attribuito a un organo diverso rispetto al presidente medesimo, come ad esempio al consiglio di amministrazione⁴⁹. Inoltre, il presidente deve svolgere nella veste di lavoratore dipendente, ai sensi dell’art. 1, comma 3, L. n. 142/2001, mansioni estranee al rapporto organico con la cooperativa e contraddistinte dai caratteri tipici della subordinazione. Vista la fisiologica configurazione delle società cooperative, ci possono essere dei casi in cui il presidente della cooperativa, che ha instaurato un rapporto di lavoro subordinato con la stessa, presti la propria attività lavorativa alle dipendenze e sotto la direzione di altri soci lavoratori, che potrebbero anche non rivestire alcuna carica societaria⁵⁰.

Nel tipo sociale cooperativistico bisogna tenere in considerazione quella “specialità” che influenza il rapporto associativo e quello di lavoro. La cessazione del rapporto di lavoro non comporta l’automatica estinzione del rapporto associativo, mentre la cessazione di questo comporta inevitabilmente anche l’estinzione del vincolo lavoristico: il socio di cooperativa può non essere più lavoratore e rimanere socio, ma se perde la qualità di socio non è più neppure lavoratore (art. 5, comma 2, L. n. 142/2001)⁵¹. La circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, 18 marzo 2004, n. 10, proprio a seguito delle modifiche apportate dalla L. n. 30/2003 alla L. n. 142/2001, ha chiarito che il rapporto associativo è considerato preminente rispetto al rapporto di lavoro, pertanto, quando si perde lo *status* di socio della cooperativa, occorrerà dimettersi da membro del consiglio di amministrazione e, conseguentemente, non si potrà più ricoprire la carica di presidente di cooperativa⁵².

Diversa, invece, è la situazione in cui la persona non svolga più attività lavorativa nell’ambito della cooperativa, in quanto viene meno il rapporto di lavoro subordinato, ma rimane socia della stessa. In questo caso, può continuare a ricoprire il ruolo di presidente della cooperativa, perché, comunque, continua a mantenere un vincolo associativo con la struttura e la motivazione ad operare per la stessa⁵³.

⁴⁷ Msg. I.N.P.S. 18 luglio 2007, n. 18663.

⁴⁸ Cfr. P. Rausei - M. Barbizzi, *Il lavoro dei soci nelle società di capitali*, in *Dir. prat. lav.*, 2021, 44, 2668.

⁴⁹ Rispetto alla posizione dell’I.N.P.S., in senso contrario, v. D. Vedani, *Presidente di cooperativa e contestuale rapporto di lavoro subordinato*, in *Dir. prat. lav.*, 2011, 27, 1587, che ritiene “fuorvianti le precisazioni in ordine al fatto che, congiuntamente al rapporto di lavoro, debba ricorrere la condizione in base alla quale il potere deliberativo diretto a formare la volontà dell’Ente sia affidato ad un organo diverso. Infatti, il presidente di cooperativa partecipa a pieno titolo al potere deliberativo, essendo parte integrante del consiglio di amministrazione, trovandone però i limiti posti dalla legge e dallo statuto che di per sé rendono compatibile la figura con quella di lavoratore subordinato”.

⁵⁰ D. Vedani, *Presidente di cooperativa e contestuale rapporto di lavoro subordinato*, cit., 1587, che come esempio porta quello di una cooperativa edilizia nella quale il presidente è un muratore che per lo svolgimento delle proprie mansioni lavorative è subordinato al geometra capo cantiere che non veste alcuna carica istituzionale, ma solo quella di socio-lavoratore della cooperativa.

⁵¹ La norma, come successivamente modificata dalla L. n. 30/2003, prevede che “il rapporto di lavoro si estingue con il recesso o l’esclusione del socio”. Viene, quindi, rafforzata la prevalenza del rapporto associativo e si evidenzia la strumentalità del rapporto di lavoro, infatti, nel caso in cui viene meno il vincolo associativo, vi è l’estinzione automatica del rapporto di lavoro. Cfr. anche Cass. Civ., SS.UU., 20 novembre 2017, n. 27436.

⁵² Cfr. R. Rivero, *Il socio lavoratore di cooperativa ed il ritorno all’antico delle Sezioni Unite n. 27436/2017*, in questa *Rivista*, 2018, 1, 25.

⁵³ G. D’Imperio, *Carica di presidente di cooperativa e lavoro dipendente*, in *Dir. prat. lav.*, 2018, 28, 1727.

Le società cooperative, quindi, presentano dei connotati distintivi che le caratterizzano, quali lo scopo mutualistico, la qualità di “socio-lavoratore” e l’amministrazione della società affidata ai soci cooperatori⁵⁴.

La Corte nell’enunciare il principio di diritto ha dettato dei criteri applicabili alle società di capitali senza considerare la “specialità” del tipo societario, ovvero, il fatto che parte convenuta è una società cooperativa. Proprio in considerazione dei requisiti enunciati dalla Cassazione per la compatibilità tra la carica di amministratore e lavoratore subordinato, che devono essere accertati “in concreto” e non solo “formalmente”, viene rilevante esaminare la forma societaria, che, nel caso di specie, è quella di cooperativa.

Conclusioni

La Suprema Corte, nella sentenza commentata enuclea un principio fondamentale da cui discendono due interpretazioni chiave sulla compatibilità o meno tra la carica di amministratore e quella di lavoratore subordinato.

In primo luogo, la Cassazione afferma l’incompatibilità assoluta tra la carica di presidente del consiglio di amministrazione o di amministratore unico e la qualifica di lavoratore dipendente di una società di capitali. Al contrario, riconosce la compatibilità della qualità di amministratore, membro del consiglio, con quella di lavoratore subordinato, in presenza del vincolo di subordinazione e lo svolgimento di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita.

La pronuncia, quindi, è conforme alla consolidata giurisprudenza che sancisce l’incompatibilità dell’amministratore unico con la qualifica di lavoratore dipendente e la compatibilità del socio amministratore con quella di lavoratore subordinato, previa verifica delle condizioni sopra citate. Si discosta, invece, in merito alla posizione di presidente.

Sicuramente non è agevole stabilire se la compresenza di attività gestorie e di lavoro subordinato si configuri come cumulo di due rapporti distinti o se piuttosto essa venga quasi a realizzare un’osmosi di attività e funzioni⁵⁵. Pertanto, le considerazioni finali della Corte potrebbero essere comprese ove si osservi che la cumulabilità della qualifica di lavoratore subordinato con quella di presidente, è circoscritta da un confine più labile, dove i poteri attribuiti al presidente potrebbero far venir meno il vincolo della subordinazione o confondersi con le mansioni attribuite come lavoratore.

Il principio affermato dalla Corte porta con sé, nuovamente, diversi interrogativi sulla cumulabilità delle cariche sociali con il rapporto di lavoro subordinato. La questione, pertanto, fa emergere ancora dubbi e perplessità. Inoltre, il legislatore, in sede di riforma del diritto societario, ha trascurato l’introduzione di una normativa che disciplinasse le ipotesi di sovrapposizione tra cariche sociali e lavoro subordinato, alimentando, così, notevoli ambiguità⁵⁶.

Oltre l’aspetto prettamente lavoristico, il disconoscimento del rapporto di lavoro subordinato da parte degli Istituti competenti, in quanto considerato “non genuino” ma fittizio, può avere delle ricadute di natura sia fiscale, che previdenziale⁵⁷. Nel primo caso, la società non potrà dedursi il costo da lavoro dipendente e quindi si vedrà ripresa a tassazione i relativi costi dedotti indebitamente⁵⁸. Sotto il secondo profilo, invece, il lavoratore rischia che non gli venga riconosciuto il trattamento pensionistico per il lavoro dipendente⁵⁹. È fatta salva

⁵⁴ Si osserva come le cooperative, in particolare quelle sociali, hanno anche un ruolo chiave nell’inclusione e quindi nell’inserimento lavorativo delle persone svantaggiate o con disabilità attraverso lo strumento delle “convenzioni”, v. recentissimo Cass. Civ. 26 ottobre 2021, n. 30138, con nota di M. De Falco, *Il diritto al lavoro delle persone con disabilità: alla ricerca della “persona giusta al posto giusto”*, in questa *Rivista*, 2022, 4, 376 ss.; Cfr. D. Garofalo, *L’inserimento e l’integrazione lavorativa dei disabili tramite convenzione*, in *Riv. dir. sic. soc.*, 2010, 2, 263.

⁵⁵ Cfr. F. Testa, *Il lavoro del dirigente amministratore*, cit., 221.

⁵⁶ R. Weigmann, *Luci ed ombre del nuovo diritto azionario*, in *Società*, 2003, 2 bis, 275.

⁵⁷ G. Marianetti - M. Santacroce, *Dipendente e amministratore: tra tutela pensionistica e deducibilità del costo*, in *Il Fisco*, 2011, 22, 231.

⁵⁸ Stante l’incompatibilità si viene a determinare “un difetto del requisito di ineranza dei costi di lavoro dipendente, che determina, appunto, ineducibilità”, v. A. Borgoglio, *Indeducibili le retribuzioni di lavoro dipendente dell’amministratore unico o del presidente del C.d.a.*, in *Il Fisco*, 2022, 2, 184.

⁵⁹ “Il disconoscimento del rapporto di lavoro subordinato può essere legato al fatto che spesso l’interesse che l’amministratore ha di figurare contemporaneamente come lavoratore subordinato coincide con l’opportunità di godere dei trattamenti previdenziali e pensionistici che sono connessi per legge con tale qualifica” v. P. Dui, *Il dirigente socio e/o amministratore della società*, in questa *Rivista*, 2002, 12, 1147. In senso conforme v. F. Carinci - R. De Luca Tamajo - P. Tosi - T. Treu, *Il rapporto di lavoro subordinato*, Milano, 2021, 82, in quanto “il cumulo si rileva per lo più esclusivamente finalizzato all’estensione delle tutele, prima fra tutte quella previdenziale, predisposte per il lavoro subordinato”.

la restituzione dei contributi versati a tale titolo, oltre agli interessi, ma ciò non toglie comunque disastrosi effetti sulla posizione contributiva dell'assicurato⁶⁰.

La Cassazione nella sentenza ha toccato proprio l'aspetto fiscale (e non previdenziale), dichiarando, come principio di diritto, l'indeducibilità dal reddito della società del costo da lavoro dipendente per il presidente (o amministratore unico) e la deducibilità dello stesso, per il socio amministratore, previa sussistenza dei requisiti sopra citati.

Sotto il profilo tributario, la deducibilità del menzionato costo per la società è subordinata al disposto normativo di cui all'art. 60, d.P.R. n. 917 del 1986⁶¹, che esclude l'ammissibilità di deduzioni a titolo di compenso per il lavoro prestato o l'opera svolta dall'imprenditore, limitando la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro a quelle sostenute per lavoro dipendente. Inoltre, non consente di dedurre dall'imponibile il compenso per il lavoro prestato e l'opera svolta dall'amministratore unico di società di capitali⁶².

Infine, non viene risolto il problema della doppia imposizione economica, perché, se si riconosce la cumulabilità tra la carica di amministratore e di lavoratore subordinato, il costo da lavoro dipendente verrebbe tassato due volte, sia in capo alla società ai fini IRES, sia in capo al lavoratore ai fini IRPEF⁶³.

Si osserva come la pronuncia della Suprema Corte non distingue, nel caso in esame, il fatto che la fattispecie oggetto della questione avesse come protagonisti due soci di una società cooperativa.

L'analisi del tema fa emergere, ancora una volta, l'insidiosità e la delicatezza del problema in merito alla cumulabilità della carica di amministratore e di lavoratore subordinato, che tutt'oggi presenta diversi profili di incertezza, richiedendo, pertanto, agli operatori del diritto del lavoro, un comportamento particolarmente cauto.

⁶⁰ S. Cerato - M. Bana, *Dipendente-amministratore di S.p.a. profili critici di compatibilità*, in *Il Fisco*, 2011, 1, 3478; v. anche A. Orlando - D. Fiori, *Amministratore e Dirigente con schermo societario: profili pensionistici e fiscali*, in *Dir. prat. lav.*, 2020, 18, 1142-1143, che sotto il profilo previdenziale riconosce che "le somme erogate quale retribuzione per lavoro subordinato potranno essere riclassificate come compensi dell'amministratore con traslazione dei contributi dal fondo pensione dei lavoratori verso la Gestione Separata. Il travaso dei contributi in Gestione Separata avrà una conseguenza a livello di calcolo della futura pensione".

⁶¹ Precedente art. 62 T.U.I.R. vigente fino al 31 dicembre 2003.

⁶² Cfr. F. Petrucci, *Deducibilità dei compensi erogati al dipendente amministratore di società*, in *Corriere Tributario*, 2016, 16, 1257.

⁶³ Il divieto della doppia imposizione è disciplinato dall'art. 263 T.U.I.R., che prevede "la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi".