

Agenzia entrate, risposta a interpello n. 89/2020

Amministratore e Dirigente con schermo societario: profili pensionistici e fiscali

Antonello Orlando - Consulente del lavoro

Dario Fiori - Consulente del lavoro, Dottore commercialista e Revisore legale

Fattispecie oggetto di interpello

La risposta a interpello del 9 marzo 2020, n. 89 dell'Agenzia dell'entrate ha affrontato il delicato tema di un vero e proprio schermo societario al posto della persona fisica per la figura di amministratore di società rivestita da una persona giuridica e non da una persona fisica, al contempo impiegata come dirigente in una delle società controllate. Il caso oggetto dell'interpello è quello di un ingegnere che dagli anni '90 rivestiva la carica dirigenziale di Direttore dell'area di sviluppo commerciale di una società con sede legale in paese extra Ue (Beta), venendo nominato dal 2010 Amministratore Delegato di un'altra società (Gamma Srl), di cui la prima società (Beta) è titolare di una partecipazione al 49%. Nel 2011 l'istante aveva chiuso il rapporto di lavoro dirigenziale con la società Beta, divenendo contestualmente dirigente nella società Gamma dove rivestiva già la carica di AD. Sarà solo nel novembre del 2018 che l'ingegnere costituirà, unitamente al coniuge e ai due figli, una nuova società (Epsilon Srl), di cui diviene sia socio lavoratore sia l'amministratore unico, con oggetto sociale individuato nella amministrazione e legale rappresentanza di altre società. Da febbraio 2019 la nuova società (Epsilon) veniva nominata amministratore della società Gamma e ad essa sono state attribuite funzioni in precedenza svolte dall'istante in qualità di Amministratore Delegato e di dirigente. Il lavoratore, preoccupato per la possibile compatibilità all'interno della medesima società Gamma dal 2011 della carica di dirigente e amministratore delegato, prima della frapposizione dello schermo societario, aveva inviato a Inps nel 2017 una istanza per ottenere

chiarimenti sulla legittimità della compresenza delle due differenti cariche, a suo avviso incentrate su poteri di rappresentanza (quanto alla figura di amministratore delegato) e poteri operativi (relativi alla nomina dirigenziale). Nel 2019, tuttavia, Inps aveva disconosciuto il rapporto di lavoro subordinato, ancorché di ambito dirigenziale, dal 2011 fino al 31 gennaio del 2019 *“in quanto risultato insussistente per carenza dei requisiti essenziali prescritti dall'art. 2094 del codice civile”*. Preso atto di tale indirizzo, l'ingegnere chiede chiarimenti in merito ai seguenti aspetti:

- il corretto trattamento fiscale, ai fini Ires, Irap ed Iva, dei compensi spettanti a Epsilon per l'attività di amministrazione di Gamma;
- la sussistenza di profili abusivi ex articolo 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente);
- la disapplicazione della disposizione di cui all'articolo 37, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in tema di interposizione fittizia.

Analisi previdenziale della compresenza fra rapporto subordinato e carica di Amministratore

La fattispecie rappresentata dall'interpello ha implicazioni sia sul profilo pensionistico e previdenziale del lavoratore e amministratore, sia dal punto di vista della fiscalità dei redditi di impresa, materia propriamente oggetto dell'interpello rivolto all'amministrazione finanziaria. In particolare, in tempi recenti, il messaggio Inps n. 3359 del 17 settembre 2019 ha codificato in modo definitivo la posizione di Inps sul tema della compatibilità del rapporto di lavoro subordinato sia con la carica di socio di una società di capita-

Approfondimenti

le (non attinente al caso della risoluzione), sia con le cariche societarie di amministratore, unico o membro del consiglio di amministrazione. Oltre al caso della risoluzione, relativo a una istanza presentata direttamente dalla società per verificare la legittimità delle due vesti contemporaneamente ricoperte dalla stessa persona (di dirigente e amministratore), va ricordato che la medesima conseguenza del disconoscimento del rapporto di lavoro subordinato può derivare da una possibile verifica ispettiva, anche sulla posizione pensionistica del lavoratore dipendente che eserciti contemporaneamente la carica di amministratore delegato. Il messaggio di settembre scorso rimanda a un esame specioso delle tipologie di incarico di amministratore rivestito dal lavoratore, sulla falsariga di posizioni già espresse in precedenza dall'Istituto (1). Il messaggio ha ripreso tali distinzioni, distinguendo le possibili conseguenze nel caso dell'amministratore unico o del delegato che abbia deleghe di ampia portata. In questo scenario, la genuinità del rapporto di lavoro subordinato non appare difendibile: l'Istituto, come accaduto nel caso dell'istante, esaminerà l'evoluzione parallela dei due rapporti (in questo caso dal 2011 in avanti), con riferimento alle basi documentali (lettera di assunzione, successive integrazioni e nomine, verbali di nomina e aggiornamento dei singoli poteri) con riferimento alle aree di sovrapposizione dei contenuti delle due figure (di dirigente e AD). All'interno del messaggio n. 3359 Inps rimanda anche alla sentenza della Corte di Cassazione n. 18414/2013 dove un manager aveva percorso le tappe di carriera fino alla nomina di amministratore delegato, spesso accompagnata dai poteri, fra gli altri, di assunzione, trasferimento e licenziamento di altri dirigenti senza alcun bisogno della controfirma di altri membri del Consiglio di Amministrazione o del suo presidente. In simili contesti, come quello descritto nella risposta a interpello n. 89/2020, l'originario contratto di lavoro dirigenziale non essendo stato ulteriormente aggiornato dal 2011 e rimanendo relegato sulla carta a mansioni di carattere operativo appare debole e poco autonoma rispetto all'ampio ventaglio di poteri configurato dalle deleghe statuite dal mandato societario. Va ricordato, a questo punto come le conclusioni tratte nel 2019 da

Inps nei confronti dell'istante (con annullamento della genuinità del rapporto di lavoro subordinato) comportino l'annullamento d'ufficio della contribuzione all'assicurazione generale obbligatoria a far data dall'efficacia della nomina societaria che distruggeva la possibile sussistenza del rapporto di lavoro dipendente. La portata cronologica dell'annullamento, secondo Inps, non ha fra l'altro argini nell'ambito della prescrizione che di norma è quinquennale per i contributi (2): secondo il messaggio n. 9869/2012 dell'Istituto, infatti, se il versamento dei contributi è avvenuto indebitamente senza il presupposto dell'obbligo assicurativo, la contribuzione versata può essere annullata senza limite temporale. Qualora fosse stato riscontrato un intento doloso nell'iscrizione del lavoratore subordinato non si darà seguito ad alcun rimborso, mentre in presenza di buona fede la contribuzione sarà rimborsabile su domanda del datore di lavoro entro il limite prescrizione decennale (statuito per l'indebito oggettivo dall'art. 2033 c.c.). Le conseguenze si devono tradurre non tanto nell'ampia mole di contributi da recuperare, ma soprattutto nei disastrosi effetti sulla posizione contributiva dell'assicurato, specie nel caso di compensi di un amministratore statuiti come reversibili all'interno della retribuzione dirigenziale. Le somme erogate quale retribuzione potranno essere riclassificate come compensi dell'amministratore con traslazione dei contributi dal fondo pensione dei lavoratori dipendenti verso la Gestione Separata, nelle modalità previste dalla legge n. 388/2000, art. 116, c. 20 e disciplinate dalla circolare di Inps n. 45/2018. Il protagonista dell'interpello potrà tuttavia mitigare gli effetti pesantemente negativi della risposta di Inps all'istanza presentata; infatti grazie al nuovo cumulo contributivo *ex art. 1, c. 239 ss.* della legge n. 228/2012, gratuito e attivo fra tutte le gestioni Inps e le casse per professionisti dopo l'intervento della legge n. 232/2016 (codificato nel caso di specie dalla circolare Inps n. 60/2017, dedicata al cumulo cd. infra-gestione di Inps), potrà non perdere nemmeno un contributo versato in termini di diritto, senza così rimandare l'accesso alla futura pensione di anzianità contributiva (anticipata o quota 100 a seconda dei requisiti anagrafici). Il travaso dei contributi in Gestione Separata, tuttavia, avrà una con-

(1) Inps, circ. n. 179/1989.

(2) Legge n. 335/1995, art. 3, c. 9.

sequenza a livello di calcolo della futura pensione. Infatti, oltre al completo ricalcolo con il metodo contributivo, a tutte le retribuzioni dal 2011 in avanti sarà applicato il massimale contributivo (per il 2020 pari a 103.055 euro) con una sostanziale riduzione della futura pensione nel caso di tutti i dirigenti che superano di una misura considerevole tale limite. Va a latere segnalato come l'istante, nel corpo dell'interpello, menzioni l'iscrizione alla Gestione Commercianti in qualità di socio e lavoratore. Se da un lato l'assicurabilità alla gestione dei lavoratori autonomi appare correttamente attestabile in virtù di un'attività del socio lavoratore svolta con carattere di abitualità e prevalenza, va tuttavia rilevato che secondo l'Istituto il requisito di abitualità e prevalenza non è soddisfatto se l'interessato svolge contestualmente un rapporto di lavoro dipendente a tempo pieno (o part-time purché però superiore a 20 ore settimanali). Se l'Ingegnere istante, pur essendo socio e lavoratore della società Epsilon con carattere di abitualità e prevalenza, rivestiva l'incarico a tempo pieno di dirigente per la società Gamma, anche l'iscrizione in gestione Commercianti appare non facilmente difendibile. Va, invece, notato come lo "schermo societario" introdotto con l'esercizio della carica di AD della società Gamma da parte di Epsilon in cui l'ingegnere risulta apparentemente difendibile da parte di Inps, che aveva invalidato la posizione dirigenziale dello stesso lavoratore nella società Gamma solo fino al momento in cui aveva rivestito personalmente e direttamente la funzione di amministratore delegato.

Analisi del trattamento fiscale dei compensi corrisposti dalla società Gamma alla società Epsilon in qualità di persona giuridica con funzioni di amministrazione

Prima di procedere con l'analisi tributaria del quesito posto dall'istante va precisato che, a seguito della riforma del 2003 (3), il legislatore cambia radicalmente il suo punto di vista riconoscendo la legittimità della figura del c.d. "amministratore persona giuridica". Anche la posizione della dottrina (4) e della giurisprudenza (5) è or-

mai consolidata nel ritenere legittime le clausole statutarie di Spa o Srl che prevedano la possibilità di nominare alla carica di amministratore una o più persone giuridiche o enti diverse dalle persone fisiche, salvi i limiti o i requisiti derivanti da specifiche disposizioni di legge. Ogni amministratore persona giuridica deve designare, per l'esercizio della funzione di amministratore, un rappresentante persona fisica appartenente alla propria organizzazione, il quale assume gli stessi obblighi e le stesse responsabilità civili e penali previsti a carico degli amministratori persone fisiche, ferma restando la responsabilità solidale della persona giuridica amministratore. Nello specifico, la persona fisica deputata alle funzioni gestorie assume nei confronti della società amministrata, solidalmente con la persona giuridica nominata amministratore, una posizione di garanzia che genera a suo carico una responsabilità di tipo contrattuale.

Entrando nel merito del quesito, l'istante chiede all'Amministrazione finanziaria di pronunciarsi con riferimento all'eventuale realizzazione di una interposizione fittizia di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 oppure alla sussistenza di profili di elusione fiscale *ex* articolo 10-*bis*, legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente).

Il predetto art. 37, comma 3, attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di imputare al contribuente i redditi di cui appaiano titolari altri soggetti quando sia dimostrato, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona. La fattispecie dell'interposizione non va confusa con l'elusione fiscale di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente. Secondo il comma 1 del predetto art. 10-*bis*, l'elusione si configura in presenza di "*una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*". Pertanto, i presupposti tassativamente necessari per ricadere nell'elusione sono:

- l'assenza di sostanza economica dell'operazione effettuata;
- la realizzazione di un vantaggio fiscale indebiti;

(3) D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 5 e D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6.

(4) Consiglio Notarile di Milano, massima n. 100 del 29

maggio 2007.

(5) Cass. sent. 24 ottobre 2006, n. 22840; Trib. di Milano sent. n. 3545/2017.

Approfondimenti

- la circostanza che il vantaggio sia l'effetto essenziale dell'operazione.

Nell'elusione le parti dell'operazione sono realisticamente quelle risultanti dagli atti o negozi che realizzano una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme, determinano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti come reale obiettivo dell'operazione.

L'interposizione, da un punto di vista civilistico, può essere di tipo fittizio o reale (6). L'interposizione fittizia di persona è una particolare specie di simulazione relativa che investe l'identità di una delle parti: nel contratto simulato appare come contraente un soggetto (detto interposto) che è persona diversa dal reale contraente (interponente). Quando una persona fisica o giuridica interpone tra sé e il Fisco un altro soggetto, si crea dunque una situazione in cui l'apparenza mira a mascherare la realtà. Nell'interposizione reale, invece, gli effetti realizzati sono resi palesi in quanto la realtà è assolutamente voluta dal contribuente. L'interposizione reale si realizza, come nel caso dell'istante, quando l'interposto (Epsilon) agisce come effettivo contraente, assumendosi in proprio i diritti derivanti dal contratto (stipulato con Gamma) e impegnandosi a ritrasferirli all'interponente (Ing. Alfa) con un successivo negozio di trasferimento (il compenso per l'incarico di Amministratore unico di Epsilon). Sulla distinzione tributaria tra interposizione fittizia e reale la Guardia di Finanza con la circolare n. 1/2018 ha precisato che occorre avere riguardo al concreto atteggiarsi della volontà dei soggetti coinvolti: se l'interposto interviene in maniera del tutto passiva, si avrà un'ipotesi riconducibile all'interposizione fittizia, mentre se, al contrario, l'interposto assume una effettiva funzione gestoria nell'operazione si avrà un fenomeno di interposizione reale.

La Cassazione civile, sez. trib., con la sentenza del 31 ottobre 2018, n. 27886 (7), in tema di imposte sui redditi, ha escluso l'applicazione della disciplina antielusiva dell'abrogato art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 (ora contenuta nel citato art.

10-bis dello Statuto del contribuente) nell'ipotesi di interposizione di persona disciplinata dall'art. 37, comma 3, del detto decreto, non avendo la stessa i predetti requisiti elencati al comma 1 dell'art. 10-bis.

L'Agenzia delle entrate nel suo parere diretto a valutare la società Epsilon quale eventuale soggetto interposto, procede con un'analisi degli elementi fattuali descritti in istanza e contenuti nella documentazione integrativa richiesta all'Ing. Alfa. L'Amministrazione finanziaria ha tenuto conto:

- della specifica attività svolta da Epsilon;
- dei rapporti contrattuali intercorrenti tra l'istante Ing. Alfa ed Epsilon;
- dei rapporti tra Epsilon e i terzi quali clienti, fornitori, ed eventuali lavoratori subordinati.

Sulla base della predetta indagine Epsilon non svolge alcun ruolo se non quello di amministrare la società Gamma, per il tramite della persona fisica Alfa. L'Agenzia asserisce che "le circostanze evidenziate denotano la mancanza di un vero e proprio rapporto di "alterità" tra la posizione di Alfa come Amministratore unico persona fisica e Epsilon Srl, gestita e retta dal medesimo. Nel delineato contesto emerge l'utilizzo della forma giuridica collettiva societaria ai fini dell'esercizio della medesima attività che l'istante in precedenza prestava in forma individuale".

Pertanto, la costituzione di Epsilon non appare sorretta da una significativa funzione propria suscettibile di produrre autonomamente redditi alla stessa imputabili. In tale situazione, secondo l'Agenzia, l'utilizzo di uno schermo societario consente il realizzo di un risparmio d'imposta rispetto alla tassazione, mediamente più elevata, applicabile alle persone fisiche.

Il disconoscimento, per interposizione *ex art. 37*, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, determina il ripristino della situazione anteriore (8), pertanto l'Amministrazione finanziaria a conclusione della sua risposta indica:

- l'imputazione dei compensi all'Ing. Alfa quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, anziché allo schermo societario Epsilon;

(6) La precisazione è fatta per una maggiore chiarezza dell'istituto, in quanto la consolidata giurisprudenza tributaria di legittimità per l'applicazione dell'art. 37, c. 3, D.P.R. n. 600/1973 ritiene valido l'accertamento fiscale che imputa al contribuente i redditi che siano formalmente di un soggetto interposto, senza che si debba distinguere tra interposizione fitti-

zia o reale (*cf.* Corte di Cassazione, sentenza 29 luglio 2016, n. 15830; sentenza 19 ottobre 2018, n. 26414; ordinanza 13 gennaio 2017 n. 818; ordinanza 30 ottobre 2018, n. 27625).

(7) Cass. civ., n. 2439/2017, e n. 24024/2015.

(8) Cass. civ., sez. trib., 4 luglio 2019, n. 17985 in materia di cessione fittizia di usufrutto di quote sociali.

- l'ammontare delle prestazioni di Alfa deve essere commisurato in modo che, dedotte le spese ordinarie di gestione della società Epsilon, la stessa non consegua alcun reddito imponibile, non avendo di fatto alcuna struttura idonea a produrre redditi autonomamente;

- la società interposta Epsilon, può effettuare le prestazioni di servizi in veste di amministratore di Gamma; per le predette prestazioni ai compensi si applica l'Iva in modalità ordinaria con aliquota pari al 22%.

Ai sensi del quinto comma dell'art. 37, D.P.R. n. 600/1973 il contribuente che provi di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, può chiederne il rimborso. L'Amministrazione finanziaria provvederà al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento.

In tema di accertamento rettificativo dei redditi, la Suprema Corte (9) sostiene che la disciplina prevista dall'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento

giuridico, che consenta di eludere l'applicazione di un determinato regime fiscale.

Infine, si precisa che la Cassazione (10) esclude una responsabilità aggiuntiva dell'interposto oltre a quella dell'interponente, poiché l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 ha la funzione di attribuire l'onere del pagamento delle imposte a carico dell'effettivo titolare dei redditi, mentre l'interposto non è considerabile soggetto passivo di imposta in quanto non ha l'effettivo possesso dei redditi. La norma in esame ha la finalità di fondare la pretesa nei confronti dell'interponente, ma non dispone in ordine alla correlativa pretesa nei confronti dell'interposto. La norma, coerentemente con le regole dell'ordinamento, ha la funzione di attribuire l'onere del pagamento delle imposte nei confronti di chi è l'effettivo titolare dei redditi. Nel rispetto del principio di capacità contributiva e di quanto previsto dall'art. 1, D.P.R. n. 917/1986 (Tuir) secondo cui il presupposto dell'imposta sui redditi delle persone fisiche è il possesso del reddito, l'interposto non è soggetto passivo di imposta, proprio in quanto non ha il possesso dei redditi. A parere di chi scrive, va infine specificato come, qualora il legislatore avesse voluto prevedere delle responsabilità a carico dell'interposto, avrebbe dovuto chiaramente esprimere tale volontà legislativa (11).

(9) Cass. civ., sez. trib., 28 ottobre 2015, n. 21952 e 10 gennaio 2013, n. 449.

(10) Cass. Civ., sez. trib., 19 ottobre 2018, n. 26414.

(11) Si veda a titolo di esempio, in materia di Iva l'art. 60-bis, D.P.R. n. 633/1972, rubricato "solidarietà nel pagamento dell'imposta".