



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

I QUADERNI

numero

93

A CURA DI:

FRANCESCA AMADDEO, MARCO BARASSI, GUIDO BELTRAME,  
BRUNO GARBELLINI, ALBERTO SALA

---

# LAVORATORE FRONTALIERO IN PRESENZA DI RISTRETTA BASE SOCIETARIA: REDDITO DA LAVORO DIPENDENTE O REDDITO ASSIMILATO? SPUNTI DI RIFLESSIONE E CRITICITÀ

---

**DIRETTORE EDITORIALE: MARCELLA CARADONNA**

**SEGRETERIA: ELENA CATTANEO**, VIA PATTARI 6 - 20122 MILANO, TEL: 02 77731143 - [segreteriaipresidenza@odcec.mi.it](mailto:segreteriaipresidenza@odcec.mi.it)

---

Autorizzazione del Tribunale di Milano al n° 765 del 11 dicembre 2006 - R.O.C. n.16851



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

I QUADERNI

numero

93

A CURA DI:

FRANCESCA **AMADDEO**, MARCO **BARASSI**, GUIDO **BELTRAME**,  
BRUNO **GARBELLINI**, ALBERTO **SALA**

---

# LAVORATORE FRONTALIERO IN PRESENZA DI RISTRETTA BASE SOCIETARIA: REDDITO DA LAVORO DIPENDENTE O REDDITO ASSIMILATO? SPUNTI DI RIFLESSIONE E CRITICITÀ

---

## SOMMARIO

<b>1</b>	<b>INQUADRAMENTO DELLA FATTISPECIE: INTERPRETAZIONE DA PARTE DELLA GUARDIA DI FINANZA E DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE</b>	
	FRANCESCA <b>AMADDEO</b> , GUIDO <b>BELTRAME</b> .....	7
	A. INTRODUZIONE .....	7
	B. LA POSIZIONE DELLA GDF E DELL'AE .....	7
<b>2</b>	<b>IL RUOLO DELL'AMMINISTRATORE E DEL DIPENDENTE NELLE SOCIETÀ A GARANZIA LIMITATA (SAGL) E SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA (SRL)</b>	
	FRANCESCA <b>AMADDEO</b> , GUIDO <b>BELTRAME</b> .....	9
	<b>2.1 INTRODUZIONE</b> .....	9
	<b>2.2 LA SOCIETÀ A GARANZIA/RESPONSABILITÀ LIMITATA SECONDO LE NORME DEI RISPETTIVI ORDINAMENTI</b> .....	9
	A. LA SOCIETÀ A GARANZIA LIMITATA (SAGL) IN SVIZZERA .....	9
	B. DIFFERENZE TRA GERENTI DI SAGL E AMMINISTRATORI DI SRL .....	10
	<b>2.3 IL RUOLO DEL SOCIO/AMMINISTRATORE/DIPENDENTE NELLE SOCIETÀ A GARANZIA/RESPONSABILITÀ LIMITATA</b> .....	12
	A. FOCUS: IN AMBITO GIUSLAVORISTICO E FISCALE SVIZZERO (CENNI) .....	12
	B. FOCUS: IN AMBITO GIUSLAVORISTICO E PREVIDENZIALE ITALIANO .....	14
	C. FOCUS: IN AMBITO PREVIDENZIALE TRANSFRONTALIERO .....	21
	D. FOCUS: IN AMBITO EUROPEO E RICADUTE FISCALI .....	22
	<b>2.4 POTENZIALI RICADUTE FISCALI RELATIVE AL DISCONOSCIMENTO DELLA VALIDITÀ DEL CONTRATTO DI LAVORO DIPENDENTE</b> .....	23
<b>3</b>	<b>INTERPRETAZIONE DELLE NORME INTERNAZIONALI ED EVENTUALI LIMITI ALL'ESERCIZIO DELL'AUTORITÀ</b>	
	FRANCESCA <b>AMADDEO</b> , MARCO <b>BARASSI</b> .....	25
	<b>3.1 INTRODUZIONE</b> .....	25

<b>3.2 IL FRONTALIERE FISCALE NEI RAPPORTI ITALO-SVIZZERI</b> .....	25
A. IL CRITERIO DELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DIPENDENTE DEL FRONTALIERE .....	25
B. IL TRATTAMENTO FISCALE DEL LAVORATORE FRONTALIERO SECONDO GLI ACCORDI ITALO-SVIZZERI .....	27
<b>3.3 IL TRATTAMENTO FISCALE DEL RAPPORTO DI LAVORO DIPENDENTE NEI RAPPORTI ITALO-SVIZZERI</b> .....	28
A. ART. 15 CDI CH-I E RIPARTIZIONE DELLA POTESTÀ IMPOSITIVA .....	28
B. ART. 15 M-OCSE E LA SUA INTERPRETAZIONE .....	29
I. IL COMMENTARIO M-OCSE V. 2010, AD ART. 15 .....	30
II. L'APPLICAZIONE DEI CRITERI INTERPRETATIVI DELL'ART. 15 M-OCSE ALLA FATTISPECIE IN OGGETTO .....	31
III. LA CONTESTAZIONE DI FATTISPECIE ABUSIVE DA PARTE DELLO STATO DI RESIDENZA .....	32
IV. LA RIQUALIFICAZIONE OPERATA DALL'ITALIA (CENNI) .....	34
<b>3.4 COMPATIBILITÀ CON LE NORME CONVENZIONALI E LIMITI ALL'ESERCIZIO DELL'AUTORITÀ</b> .....	35

## **4 ANTITESI RISPETTO ALLA POSIZIONE DELLA GDF E DELL'AE**

FRANCESCA <b>AMADDEO</b> , GUIDO <b>BELTRAME</b> .....	38
<b>4.1 ITER PROCEDURALE</b> .....	38
A. CONVOCAZIONE DELLA GDF .....	38
B. PRIMO INCONTRO TRA LA GDF E IL CONTRIBUENTE .....	39
C. SECONDO INCONTRO TRA LA GDF E IL CONTRIBUENTE .....	39
D. TESI E ANTITESI ALLA POSIZIONE DELLE AUTORITÀ ITALIANE .....	39
<b>4.5 ULTIMI SVILUPPI</b> .....	45

## **5 BREVI CONCLUSIONI** .....

## PREMESSA

Il presente documento di lavoro si pone lo scopo di fornire una disamina giuridica volta ad analizzare le indagini avviate dalla Guardia di Finanza (GdF) verso la fine del 2023 nei confronti di contribuenti rientranti nella categoria dei cd. “frontalieri” dipendenti, residenti in Italia, al contempo soci (unici o, comunque, detentori di quote rilevanti) di una società a garanzia limitata (Sagl) con sede in Svizzera, rispettivamente nel Cantone Ticino. Nello specifico, l’attività d’indagine è volta a disconoscere lo *status* di lavoratore frontaliero (così come definito dagli Accordi sulla fiscalità dei frontalieri siglati tra Italia e Svizzera nel 1974 e nel 2020), con conseguente modifica del trattamento fiscale.

Secondo la teoria seguita dall’autorità italiana, qualora il frontaliero abbia costituito una Sagl sul territorio svizzero (risp. ticinese), come detto detenendo una quota rilevante, e ne risulti dipendente, lo schema realizzato andrebbe disconosciuto e riqualificato. Non si tratterebbe, infatti, ad avviso dell’Italia, di un rapporto di dipendenza, bensì il lavoratore dipendente/socio produrrebbe un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ai sensi dell’art. 50 art. 1 comma *c-bis*) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)<sup>[1]</sup>. Ciò comporterebbe una riqualificazione del reddito realizzato con conseguenze di non poco rilievo in termini di imposte da pagare e relative sanzioni, derivanti anche dalla circostanza che, mentre il lavoratore frontaliero non è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, il titolare di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente non è esonerato da tale adempimento sicché si configurerebbe un illecito comportamento (omessa presentazione della dichiarazione) che potrebbe avere, in taluni casi, addirittura risvolti penali. Oltre all’omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si aggiungerebbe anche l’omessa/incompleta presentazione del quadro RW relativamente all’eventuale conto corrente detenuto in Svizzera e sul quale viene accreditato lo stipendio.

Questo documento, dopo aver analizzato i presupposti sui quali tale attività viene intrapresa, intende affrontare la questione attraverso l’analisi della fattispecie evidenziando le criticità dell’interpretazione proposta dai verificatori.

<sup>[1]</sup> Il reddito assimilato a quello di lavoro dipendente è, tipicamente, quello percepito dal contribuente che ricopre la carica di amministratore.

## 1 INQUADRAMENTO DELLA FATTISPECIE: INTERPRETAZIONE DA PARTE DELLA GUARDIA DI FINANZA E DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

FRANCESCA AMADDEO, GUIDO BELTRAME

### a. Introduzione

Verso la fine del 2023, la Guardia di Finanza (di seguito, GdF) ha avviato un'attività di verifica e controllo nei confronti di contribuenti che beneficiano dello *status* fiscale di frontaliere, secondo l'Accordo sul trattamento fiscale dei lavoratori frontalieri 1974 (di cui si dirà *infra*), ma che sono titolari (o soci di maggioranza) di una società a garanzia limitata (Sagl) in Svizzera.

Le contestazioni mosse dalla GdF, con l'avallo dell'Agenzia delle Entrate (di seguito, AE), seguono uno schema che è stato applicato in varie verifiche, confluite in conseguenti accertamenti dell'AE che, in alcuni casi, sono stati impugnati davanti alle Corti di Giustizia tributarie.

### b. La posizione della GdF e dell'AE

#### ANALISI E PROPOSTE DELLA GdF

Secondo l'approccio seguito dalla GdF, alcuni lavoratori frontalieri così individuati, risulterebbero detentori di quote di partecipazioni maggioritaria (non viene individuata una soglia per essere definitiva maggioritaria) in società a garanzia limitata (SAGL) svizzera e risultano, al contempo, lavoratori dipendenti dalla stessa SAGL.

Tale fattispecie, stando a quanto riportato dalla GdF e dall'AE, rappresenterebbe un'operazione del tutto artificiosa volta ad ottenere un vantaggio fiscale che viene individuato nella ridotta aliquota di imposta che viene trattenuta ai lavoratori frontalieri di fascia (aliquota media stimata nella misura del 6%) e al fatto che, rientrando nella categoria dei lavoratori frontalieri, questi non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia e, quindi, non sono tenuti al pagamento di ulteriori imposte. La mancanza di etero-direzione nel rapporto di lavoro, requisito richiesto dalla normativa fiscale secondo il disposto dell'art. 49 comma 1 del TUIR, farebbe venire meno, sempre secondo il parere dell'AE, l'applicazione dell'articolo 15 CDI CH-I, oltre che dell'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri. A questa conclusione l'AE giunge rilevando

che tali fattispecie non possono rientrare nell'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta tra Italia e Svizzera<sup>[2]</sup>, in quanto:

- all'interno delle norme convenzionali non si rinviene una definizione di lavoro dipendente;
- occorre, pertanto, far riferimento a quanto disposto dall'art. 3 cpv. 2 CDI CH-I, il quale prevede che, in caso di mancata definizione convenzionale, si debbano richiamare le norme interne del singolo Stato;
- per quanto riguarda l'Italia, occorre, quindi, rifarsi all'art. 49 TUIR, il quale prevede che *“Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri [...]”*;

ne conseguirebbe, secondo la loro ricostruzione, che i redditi percepiti dai soci di una società a ristretta base azionaria che al contempo risultino dipendenti della stessa non possono essere configurabili quali redditi da lavoro dipendente, mancando il requisito della dipendenza e della eterodirezione, in quanto si ravviserebbe l'insussistenza di un rapporto di lavoro dipendente tra socio e società ogni qual volta il socio abbia, in conseguenza della quota di partecipazione al capitale sociale, poteri tali da incidere sulla nomina e revoca degli amministratori.

Sulla base di questa ipotesi la GdF prima e l'AE successivamente, riqualificano il reddito di lavoro dipendente in reddito assimilato (*ex art. 49 TUIR*) a quello di lavoro dipendente.

La riqualificazione comporta, altresì, un fenomeno di doppia imposizione, che dovrebbe risolversi secondo gli ordinari criteri di cui all'art. 24 CDI CH-I (metodo dell'esenzione o del credito d'imposta) ma che, secondo gli accertamenti condivisi da alcune prime sentenze emesse in relazione ai casi in parola, non potrebbero fruire del credito per imposte estere a causa della mancata dichiarazione del reddito di fonte estera<sup>[3]</sup>.

<sup>[2]</sup> Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, conclusa il 9 marzo 1976 (RS 0.672.945.41), in: [https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1979/461\\_461\\_461/it](https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1979/461_461_461/it) (consultato il 03.03.2025) (cit.: CDI CH-IT).

<sup>[3]</sup> La citata sentenza della CGT Como, n. 236/2024, tuttavia, disconosce, nel caso in esame, il credito d'imposta *ex art. 165 TUIR*, affermando che: “La richiesta di riconoscimento di credito *ex art. 165 TUIR*: l'art. 165, comma 8 del TUIR prevede che la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di mancata indicazione dei redditi prodotti all'estero. Poiché la contribuente non ha dichiarato in Italia i redditi oggetto di contestazione, non è possibile riconoscere il credito per le imposte pagate in Svizzera”. Si tornerà sul punto, *infra*.

## 2 IL RUOLO DELL'AMMINISTRATORE E DEL DIPENDENTE NELLE SOCIETÀ A GARANZIA LIMITATA (SAGL) E SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA (SRL)

FRANCESCA AMADDEO, GUIDO BELTRAME

### 2.1 INTRODUZIONE

Al fine di contestare il quadro ricostruito dall'Amministrazione finanziaria italiana, occorre preventivamente chiarire i concetti di società a garanzia limitata (Sagl), di gerente/amministratore in Svizzera, in via comparativa con quanto accade, invece, in Italia in termini di società a responsabilità limitata (Srl), utilizzata, a parere di chi scrive impropriamente, come termine di paragone da parte delle autorità italiane.

### 2.2 LA SOCIETÀ A GARANZIA/RESPONSABILITÀ LIMITATA SECONDO LE NORME DEI RISPETTIVI ORDINAMENTI

La Sagl è disciplinata, lato svizzero dall'art. 772 e ss. del Codice delle Obbligazioni (di seguito, CO)<sup>[4]</sup>, mentre la Srl, in Italia, trova la propria regolamentazione al capo VII, art. 2462 e ss. del Codice Civile (CC) lato italiano<sup>[5]</sup>.

#### a. La Società a garanzia limitata (Sagl) in Svizzera

La Sagl è una società commerciale con personalità giuridica, la quale rinviene la propria base legale agli artt. 772-827 CO. In particolare, si tratta di una società di capitali a carattere personale formata da una o più persone (o società commerciali).

La Sagl è una forma giuridica mista tra società anonima e società in nome collettivo che si presenta come ideale per le PMI e le imprese famigliari. Ad oggi, in Svizzera esi-

<sup>[4]</sup> Codice delle obbligazioni (RS 220), in: [https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/27/317\\_321\\_377/it](https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/27/317_321_377/it) (consultato il 03.03.2025).

<sup>[5]</sup> Anche in Svizzera esiste un Codice Civile, per chiarezza nel presente lavoro, tutte le volte che si indicherà CC si intende il Codice Civile italiano.

stano oltre 92'000 Sagl<sup>[6]</sup>.

Ciò che la distingue maggiormente è la responsabilità limitata dei soci, i quali rispondono soltanto fino al capitale sociale che hanno sottoscritto, proteggendo così il proprio patrimonio personale da eventuali debiti aziendali. La Sagl richiede un capitale sociale minimo di 20'000 CHF, che deve essere interamente versato al momento della costituzione. Questo capitale può provenire da una sola persona fisica o giuridica, rendendo la Sagl accessibile anche a chi desidera avviare un'attività individualmente. Gli Organi previsti nella Sagl sono: l'assemblea dei soci, la gestione della società con almeno un membro (il cd. gerente) e l'ufficio di revisione, a meno che, ricorrendone i presupposti, non sia presa apposita decisione da parte dei soci per rinunciarvi (artt. 727a cpv. 2 CO e 809 ss. CO).

In particolare, l'assemblea dei soci, come organo supremo della Sagl, tra le altre attribuzioni intrasmissibili approva il rapporto annuale, nomina la gestione della società e decide in merito all'impiego dell'utile risultante dal bilancio. Ogni socio può esercitare l'incarico di gestione della società (ossia, il secondo organo della Sagl)<sup>[7]</sup>.

A far data dal 1 luglio 2015, si rappresenta che è richiesto, dall'art. 814 cpv. 4 CO, che la Sagl sia rappresentata da almeno un gerente o un direttore con domicilio in Svizzera.

#### **b. Differenze tra gerenti di Sagl e amministratori di Srl**

Nello specifico, il CO trattando dell'organizzazione della società, a partire dall'art. 809 CO disciplina il ruolo e i compiti dei gerenti.

Il CO, all'art. 810, elenca analiticamente quelle che sono le attribuzioni intrasmissibili e inalienabili dei gerenti dopo aver specificato che, gli stessi, sono competenti per tutti

<sup>[6]</sup> Per approfondimento, vds. DEFR, Portale PMI, Forma giuridica: società a garanzia limitata (Sagl), in: <https://www.kmu.admin.ch/kmu/it/home/consigli-pratici/costituire-una-pmi/panoramica-delle-forme-giuridiche/societa-a-garanzia-limitata-sagl.html> (consultato il 03.03.2025).

<sup>[7]</sup> Per maggiori approfondimenti, vedasi, DEFR, Portale PMI per piccole e medie imprese, in: <https://www.kmu.admin.ch/kmu/it/home/consigli-pratici/costituire-una-pmi/panoramica-delle-forme-giuridiche/societa-a-garanzia-limitata-sagl.html#2105690704> (consultato il 03.03.2025).

gli affari non attribuiti all'assemblea<sup>[8]</sup>.

Il CC, viceversa, non disciplina l'attività degli amministratori ma, più genericamente, tratta dell'amministrazione della società all'art. 2475<sup>[9]</sup>.

Nel prosieguo del documento, conformemente a quanto previsto dal CO e dal CC, si parlerà di gerenti riferendosi al lato svizzero e, rispettivamente, di amministratori riferendosi al lato italiano.

I due ordinamenti giuridici pongono, quindi, una diversa enfasi sulla figura del gerente/amministratore disciplinandola puntualmente uno (CO), rimanendo sul generico l'altro (CC).

Ne consegue, pertanto, che, al gerente, sono richieste competenze specifiche per ricoprire tale ruolo, aspetto non evidenziato dal CC.

È di tutta evidenza, infatti, che, ad esempio, per organizzare la contabilità e il controllo finanziario, nonché per elaborare il piano finanziario necessario alla gestione della società è indispensabile possedere competenze specifiche.

<sup>[8]</sup> Art. 810 CO riporta testualmente:

- 1 - I gerenti sono competenti per tutti gli affari che non siano attribuiti all'assemblea dei soci dalla legge o dallo statuto.  
 2 - Fatte salve le disposizioni di cui agli articoli 811 e seguenti (il CO tratta dei gerenti fino all'art. 820 a dimostrazione dell'attenzione posta su questa figura ndr), i gerenti hanno le attribuzioni intrasmissibili e inalienabili seguenti:
1. l'alta direzione della società e il potere di dare le istruzioni necessarie;
  2. la definizione dell'organizzazione della società, nei limiti previsti dalla legge e dallo statuto;
  3. l'organizzazione della contabilità e del controllo finanziario, nonché l'elaborazione del piano finanziario per quanto necessario alla gestione della società;
  4. la vigilanza sulle persone incaricate di parti della gestione, segnatamente per quanto concerne l'osservanza della legge, dello statuto, dei regolamenti e delle istruzioni;
  5. l'allestimento della relazione sulla gestione;
  6. la preparazione dell'assemblea dei soci e l'esecuzione delle sue deliberazioni;
  7. la presentazione di una domanda di moratoria concordataria e l'avviso al giudice in caso di eccedenza di debiti.
- 3 - Il presidente dei gerenti o il gerente unico ha le attribuzioni seguenti:
1. convocare e dirigere l'assemblea dei soci;
  2. provvedere per le comunicazioni ai soci;
  3. accertarsi che siano fatte le notificazioni necessarie all'Ufficio del Registro di Commercio.

<sup>[9]</sup> Art. 2475 CC riporta testualmente:

"L'istituzione degli assetti di cui all'articolo 2086, secondo comma, spetta esclusivamente agli amministratori. Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci nominati con decisione dei soci presa ai sensi dell'articolo 2479. Si applica l'articolo 2382.  
 All'atto di nomina degli amministratori si applicano il primo, quarto e quinto comma dell'articolo 2383.  
 Quando l'amministrazione è affidata a più persone, queste costituiscono il consiglio di amministrazione. L'atto costitutivo può tuttavia prevedere, salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, che l'amministrazione sia ad esse affidata disgiuntamente oppure congiuntamente; in tali casi si applicano, rispettivamente, gli articoli 2257 e 2258.  
 Qualora sia costituito un consiglio di amministrazione, l'atto costitutivo può prevedere che le decisioni siano adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto. In tal caso dai documenti sottoscritti dagli amministratori devono risultare con chiarezza l'argomento oggetto della decisione ed il consenso alla stessa.  
 La redazione del progetto di bilancio e dei progetti di fusione o scissione, nonché le decisioni di aumento del capitale ai sensi dell'articolo 2481 sono in ogni caso di competenza dell'organo amministrativo.  
 Si applica, in quanto compatibile, l'articolo 2381".

Oltre a competenze economiche e finanziarie, il gerente deve avere, inoltre, competenze giuridiche tipiche della normativa svizzera che non trovano riscontro in quella italiana. Ad es., il concetto di “eccedenza di debiti” è un aspetto precipuo della normativa elvetica contemplato dall’art. 725b CO che non trova riscontro nella normativa italiana.

È, quindi, chiarissimo che il ruolo del gerente non può essere ricoperto in assenza delle necessarie capacità né può essere relegato “a meri depositari delle scritture contabili e societarie”. Non si tratta, infatti, di un ruolo meramente formale, come vorrebbe sostenere la GdF che sembrerebbe basarsi esclusivamente sulla lettura dell’art. 814 cpv. 3 CO, il quale riporta testualmente “*La società deve poter essere rappresentata da una persona domiciliata in Svizzera. Questa persona deve essere un gestore o un direttore. Essa deve avere accesso al libro delle azioni e all’elenco degli aventi economicamente diritto di cui all’articolo 697l.*”

Il mero riferimento a tale norma comporterebbe un inquadramento errato di quella che è la figura del gerente, così come definita dalle norme svizzere succitate che richiedono competenze e conoscenze specifiche e tecniche non alla portata di tutti.

Diversamente da quanto accade nel CO svizzero, in Italia non vengono definite in maniera puntuale le competenze necessarie per ricoprire e svolgere il ruolo di amministratore, come indicato in precedenza si parla di amministrazione in senso lato, aprendo le possibilità, a qualunque soggetto, di ricoprire il ruolo di amministratore.

Inoltre, al di là dalla prospettiva comparatistica delle norme succitate vigenti in Svizzera ed in Italia, occorre, all’interno dei confini nazionali della Penisola, al fine di comprendere le caratteristiche ed individuare le differenze tra il ruolo di amministratore e lavoratore dipendente, rifarsi anche a sentenze, comprendendo anche l’orientamento della Corte di Cassazione Sezione Lavoro, per delimitare i confini tra le due diverse attività (amministratore e lavoratore dipendente).

### **2.3 IL RUOLO DEL SOCIO/AMMINISTRATORE/DIPENDENTE NELLE SOCIETÀ A GARANZIA/RESPONSABILITÀ LIMITATA**

#### **a. Focus: in ambito giuslavoristico e fiscale svizzero (cenni)**

Al fine di valutare la situazione descritta ed oggetto dell’attività di verifica da parte della GdF, occorre fornire qualche breve cenno relativamente all’interpretazione del

socio/gerente/amministratore lato svizzero.

Per quanto riguarda la disciplina giuslavoristica, il Tribunale Federale presenta due orientamenti tra loro giustapposti:

- nella Sentenza TF 4C.307/2001 del 14 marzo 2002, aveva affermato che può esistere un rapporto di lavoro dipendente tra socio e gerente e la propria Sagl<sup>[10]</sup>;
- nella Sentenza DTF 125 III 78, in presenza di azionista e amministratore unico di società anonima (SA), il TF ha affermato che in presenza di identità economica tra persona giuridica e la persona che ne funge da organo dirigente non è possibile ravvisare un rapporto di lavoro<sup>[11]</sup>.

Ciononostante, a livello fiscale, la prassi svizzera, risp. del Cantone Ticino, è quella di qualificare (e, di conseguenza, imporre) i soci e i gerenti nelle Sagl come lavoratori dipendenti. Ciò avviene sulla base del principio di separazione giuridica tra la persona fisica (nel caso il socio o gerente) e la persona giuridica (inquadabile come società di capitali).

Secondo il TF<sup>[12]</sup> gli azionisti, così come i soci, possono sempre invocare, in ambito fiscale, la libertà di organizzazione e che, in presenza di una base contrattuale in forma scritta in cui figurino la persona fisica e la persona giuridica, deve considerarsi sussistente un rapporto di lavoro tale per cui il lavoratore dipendente viene tassato come tale.

Inoltre, sempre in linea con quanto sostenuto dal TF<sup>[13]</sup>, il socio e gerente unico che lavora per la propria Sagl deve essere classificato in linea di principio come dipendente, anche se esiste un'identità economica tra lui e la propria azienda. Tale separazione può essere discussa solo in presenza di particolari e gravi condizioni, specie se elusive (come ad es., la presenza di strutture estere domiciliate in paradisi fiscali)<sup>[14]</sup>.

<sup>[10]</sup> Nella specie, il TF richiama la cd. presunzione di fatto (*praesumptio iuris et de iure*).

<sup>[11]</sup> Per approfondimento, si richiamano gli atti del *webinar* tenutosi presso la SUPSI il 22.04.2024, dedicata a "SAGL e controlli dell'Agenzia delle Entrate", relazione avv. M. BRUNONE, intitolata: "La disciplina delle SAGL: inquadramento secondo il diritto del lavoro svizzero".

<sup>[12]</sup> TF 2C\_95/2013 del 21 agosto 2013.

<sup>[13]</sup> TF 2C\_396/2011 del 26 aprile 2012, consid. 4.2.1.

<sup>[14]</sup> Per approfondimento, si richiamano gli atti del *webinar* tenutosi presso la SUPSI il 22.04.2024, dedicata a "SAGL e controlli dell'Agenzia delle Entrate", relazione Avv. M. Brunone, intitolata: "La disciplina delle SAGL: inquadramento secondo il diritto del lavoro svizzero".

**b. Focus: in ambito giuslavoristico e previdenziale italiano**

Per anni, in Italia, si è dibattuto sull'obbligo contributivo introdotto dalla Legge (L.) 662/1996 (art. 1 comma 203<sup>[15]</sup>) per i soci di Srl che fossero al contempo amministratori. La *ratio* della norma era quella di assoggettare alla contribuzione colui che, in forza del ruolo di socio, attraverso lo "schermo" della struttura societaria, operava in società sottraendo tale prestazione alla contribuzione previdenziale in contrasto con le norme previdenziali relative alle ditte individuali e ai soci di società di persone<sup>[16]</sup>.

Inoltre, tale norma, si prefiggeva l'obiettivo di evitare di "*restringere l'area di applicazione dell'assicurazione commercianti e di lasciare fuori di essa tutti i casi in cui l'attività del socio di Srl, ancorché rilevante ed abituale, non venga ritenuta preponderante rispetto agli altri fattori produttivi*"<sup>[17]</sup>.

Nell'Ordinanza della Cassazione, Sez. Lavoro, n. 12280/2020 si richiamano precedenti sentenze sempre di Cassazione, analizzando l'attività svolta dal socio della Srl in seno alla società affermando che: "*3.- il requisito della partecipazione personale al lavoro aziendale con carattere di abitualità e prevalenza, deve essere inteso in relazione ad un criterio non predeterminato di tempo e di reddito, da accertarsi in senso relativo e soggettivo, ossia facendo riferimento alle attività lavorative espletate dal soggetto considerato in seno alla stessa attività aziendale costituente l'oggetto sociale della Srl (ovviamente al netto dell'attività esercitata in quanto amministratore che dà titolo all'altra iscrizione); e non già comparativamente con riferimento a tutti gli altri fattori produttivi (naturali, materiali e personali) dell'impresa*".

<sup>[15]</sup> "L'obbligo di iscrizione nella gestione assicurativa degli esercenti attività commerciali di cui alla legge 22 luglio 1966, n. 613, e successive modificazioni ed integrazioni, sussiste per i soggetti che siano in possesso dei seguenti requisiti:

- a) siano titolari o gestori in proprio di imprese che, a prescindere dal numero dei dipendenti, siano organizzate e/o dirette prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti la famiglia, ivi compresi i parenti e gli affini entro il terzo grado, ovvero siano familiari coadiutori preposti al punto di vendita;
- b) abbiano la piena responsabilità dell'impresa ed assumano tutti gli oneri ed i rischi relativi alla sua gestione. Tale requisito non è richiesto per i familiari coadiutori preposti al punto di vendita nonché per i soci di società a responsabilità limitata;
- c) partecipino personalmente al lavoro aziendale con carattere di abitualità e prevalenza;
- d) siano in possesso, ove previsto da leggi o regolamenti, di licenze o autorizzazioni e/o siano iscritti in albi, registri o ruoli".

<sup>[16]</sup> In tal senso, vedasi Ordinanza di Corte di Cassazione n. 12280/2020 che richiama il parere (n. 926/1998), reso dal Consiglio di Stato su interpello del Ministero del Lavoro.

<sup>[17]</sup> Corte di Cassazione Sez. Lavoro Ordinanza 23/06/2020 n. 12280.

Viene, pertanto, pacificamente affermato che la stessa persona può legittimamente ricoprire il ruolo di socio, amministratore e dipendente della società.

Più oltre, la medesima Ordinanza, esplicita chiaramente la differenza tra prestazione di lavoro e attività di amministratore: *“Occorre distinguere perciò tra prestazione di lavoro ed attività di amministratore; e la distinzione delle due posizioni è alla base dei dati normativi di partenza posto che, appunto, la legge ai fini della iscrizione alla gestione commercianti richiede come titolo che il socio partecipi al lavoro aziendale con carattere di abitudine e prevalenza mentre qualora il socio si limiti ad esercitare l’attività di amministratore egli dovrà essere iscritto alla gestione separata. Non possono perciò confondersi, già sul piano logico giuridico, l’attività inerente al ruolo di amministratore con quella esercitata come lavoratore (neppure quando questa seconda attività si esplica al livello più elevato dell’organizzazione e della direzione). Si tratta di 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 2260 c.c.; e comporta, a seconda della concreta delega, la partecipazione ad una attività di gestione, l’espletamento di una 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 la sua stessa esistenza. Laddove invece, l’attività lavorativa 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”* (sottolineature aggiunte). Una recente sentenza del Tribunale di Milano, Sezione Lavoro, n. 334 del 24 gennaio 2024, oltre a riprendere precedenti Ordinanze di Cassazione<sup>[18]</sup>, è, in questo senso, illuminante.

Senza ripercorrere l’aspetto previdenziale della vicenda, che si allinea a quanto esposto in precedenza, è di fondamentale importanza l’analisi svolta laddove si distingue tra attività di lavoro dipendente e quella di amministratore: *“6. Occorre quindi ricordare che l’attività di amministratore si basa “su una relazione di immedesimazione organica o al limite di mandato ex art. 2260 c.c. e comporta, a seconda della concreta delega, la partecipazione ad un’attività di gestione, l’espletamento di una attività d’impulso e di rap-*

<sup>[18]</sup> Cass. civ. Sez. Lavoro Ord. 23/06/2020/ n. 12280, nonché Cass. civ. Sez. lavoro 18/11/2021, n. 35181, Cass. civ. Sez. Lavoro 14/05/2020, n. 8945.

*presentanza che è rivolta ad eseguire il contratto di società assicurando il funzionamento dell'organismo sociale e sotto certi aspetti la sua stessa esistenza” (Cass. civ. Sez. Lavoro 10/08/2023, n. 24439, Cass. civ. Sez. Lavoro Ord. 23/06/2020, n. 12280). È stato altresì precisato che, pur in mancanza di disposizioni di dettaglio sui compiti demandati all'amministratore, non si possa far rientrare nel suo incarico il compimento dei soli atti giuridici, spettando infatti all'amministratore “la gestione della società e, dunque, una attività di contenuto imprenditoriale che si estrinseca nell'organizzazione e nel coordinamento dei fattori di produzione, comprendendovi sia il momento decisionale vero e proprio, sia quello attuativo delle determinazioni assunte” (Cass. civ. Sez. Lavoro 12/02/2010, n. 3240).*

*Pertanto, è da ricondurre nell'alveo delle competenze dell'amministratore l'assolvimento dei compiti quali l'attività di supervisione, il fungere da referente per i clienti e i fornitori nonché l'aver assunto dipendenti (Cass. civ. Sez. Lavoro Ord. 27/01/2021, n. 1759).*

*7. Diversa invece è l'attività lavorativa vera e propria, questa infatti finalizzata “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” (v. Cass. civ. Sez. Lavoro 10/08/2023, n. 24439), che si concretizza in una partecipazione diretta all'attività materiale ed esecutiva dell'azienda, od anche comunque in un'interazione operativa e un intervento costanti sugli altri fattori produttivi”. (sottolineature aggiunte)* Nei propri verbali “ciclostilati”, invece, la Gdf si spinge ad affermare, in assenza dei pertinenti richiami normativi, ma sulla mera base di un dato di fatto – da loro assunto come incontrovertibile – che: “*In tale contesto, si ravvisa l'insussistenza di un rapporto di subordinazione tra socio e società ogni qual volta il socio abbia, in conseguenza della quota di partecipazione al capitale sociale, poteri tali da incidere sulla nomina e revoca degli amministratori”.*

Se così fosse, nessuna società con un socio di maggioranza avrebbe, secondo l'interpretazione dei militari della Gdf, un organo amministrativo autonomo e indipendente. Come visto in precedenza, il ruolo e i compiti svolti dagli amministratori e dai dipendenti è oggetto di attenta analisi in sede giuslavoristica; analisi ignorata nei verbali resi, invece, dalla GdF.

Dal tenore letterale dell'articolo 2479 CC, emerge chiaramente quelli che sono i poteri esclusivi e le decisioni demandate all'assemblea, con la conseguenza ovvia ed incontestabile che, tra la figura del socio e quella del lavoratore dipendente, è presente un

organo, consiglio di amministrazione o amministratore unico, dotato di propria autonomia e specificità di poteri: *“I soci decidono sulle materie riservate alla loro competenza dall’atto costitutivo, nonché sugli argomenti che uno o più amministratori o tanti soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale sottopongono alla loro approvazione.*

In ogni caso sono riservate alla competenza dei soci:

1. l’approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili;
2. la nomina, se prevista nell’atto costitutivo, degli amministratori;
3. la nomina nei casi previsti dall’articolo 2477 dei sindaci e del presidente del collegio sindacale o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti;
4. le modificazioni dell’atto costitutivo;
5. la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell’oggetto sociale determinato nell’atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci”.

Analogamente accade per i poteri esclusivi dell’assemblea dei soci dal lato svizzero, i quali sono disciplinati dall’art. 804 CO<sup>[19]</sup>.

[19] Il quale, riporta testualmente:

*“1. L’assemblea dei soci è l’organo supremo della società.*

*2. All’assemblea dei soci spettano le attribuzioni intrasmissibili seguenti:*

- 1. la modifica dello statuto;*
  - 2. la nomina e la revoca dei gerenti;*
  - 3. la nomina e la revoca dei membri dell’ufficio di revisione;*
  - 4. l’approvazione della relazione annuale e del conto di gruppo;*
  - 5. l’approvazione del conto annuale e la deliberazione sull’impiego dell’utile risultante dal bilancio, in particolare la determinazione dei dividendi e dei tantièmes;*
- 5bis. la deliberazione sul rimborso delle riserve da capitale;*
- 6. la determinazione dell’indennità dei gerenti;*
  - 7. il discarico ai gerenti;*
  - 8. l’approvazione della cessione di quote sociali e il riconoscimento di un acquirente quale socio con diritto di voto;*
  - 9. l’approvazione della costituzione di un diritto di pegno su quote sociali, se lo statuto lo prevede;*
  - 10. la deliberazione sull’esercizio dei diritti statutari preferenziali, di prelazione o di compera;*
  - 11. l’autorizzazione dell’acquisto di quote sociali proprie da parte della società e per il tramite dei gerenti o l’approvazione di un tale acquisto;*
  - 12. il disciplinamento dettagliato in un regolamento dell’obbligo di fornire prestazioni accessorie, se lo statuto rinvia a un regolamento;*
  - 13. l’approvazione delle attività dei gerenti e dei soci che violano l’obbligo di fedeltà o il divieto di concorrenza, in quanto lo statuto rinunci a esigere il consenso di tutti i soci;*
  - 14. la decisione di chiedere al giudice l’esclusione di un socio per gravi motivi;*
  - 15. l’esclusione di un socio per i motivi previsti nello statuto;*
  - 16. lo scioglimento della società;*
  - 17. l’approvazione delle operazioni dei gerenti per le quali lo statuto esige il suo consenso;*
  - 18. le deliberazioni sugli oggetti che le sono riservati dalla legge o dallo statuto o che le sono sottoposti dai gerenti.*

*3. L’assemblea dei soci nomina i direttori, i procuratori e i mandatari. Lo statuto può conferire tale attribuzione anche ai gerenti.”*

È di tutta evidenza che, sia l'ordinamento italiano che quello svizzero, delimitano in maniera chiara il potere e i compiti del/dei soci rispetto a quelli degli amministratori/gerenti.

In merito, nei verbali della Guardia di Finanza l'assunto posto alla base delle contestazioni mosse è che: *“i redditi percepiti dai soci di una società a ristretta base azionaria non possono essere configurabili quali redditi da lavoro dipendente, mancando il requisito della dipendenza e della eterodirezione (cfr. Ordinanza Cass. n. 11161 del 28 aprile 2021)”*. Sarebbe utile, però, al fine di migliorare la comprensione, riportare tutti i passaggi dell'Ordinanza citata dalla GdF e non solo quelli utili a supportare la propria tesi. Nella medesima Ordinanza, infatti, si può leggere: *“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 o di socio ‘sovrano’. 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. 21/05/2022 n. 7465, Cass., 21 gennaio 1993, n. 706; Cass., sez. L, 25 maggio 1991, n. 5944; Cass., sez. L., 13 novembre 1989, n. 4781)”*. (sottolineatura aggiunta)

Proseguendo nella lettura della medesima Ordinanza si può leggere: *“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). 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)”* (sottolineatura aggiunta).

Pertanto, quanto riportato nei verbali della Gdf, offre una visione parziale e distorta del ragionamento complessivo svolto dalla Suprema Corte in numerosissime sentenze. Non è, quindi, corretto, a parere di chi scrive, considerare automaticamente nullo un contratto di lavoro dipendente basandosi solo sulla composizione della compagine societaria. Le contestazioni mosse dalla Gdf ricostruiscono l'amministratore di una società come una mera "testa di legno", priva di autonome capacità operative e decisionali. Sarebbe indispensabile, invece, valutare attentamente i singoli casi per non contravvenire a quanto statuito dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione Sez. Lavoro e dai tribunali relativamente ai ruoli ed ai compiti diversi dell'amministratore e del dipendente (che non possono confluire in un'unica categoria reddituale come, invece, sembrerebbe concludere la Gdf) senza dimenticare le sentenze della Cassazione che prevedono la possibilità di essere socio, finanche amministratore (non amministratore unico) e dipendente delle stessa società.

Un'altra Ordinanza della Corte di Cassazione, la n. 36362 del 23/11/2021, testualmente recita: *"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)."* (sottolineature aggiunte)

Del resto anche l'INPS (Istituto Nazionale Previdenza Sociale) con il messaggio n. 3359 del 17/09/2019, ripercorrendo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, si è uniformata alla possibile contemporanea coesistenza di un rapporto di lavoro dipendente e di un ruolo di amministratore: *"[i]nfatti, già a partire dagli anni 90, la giurisprudenza della Suprema Corte si è uniformata al criterio generale in base al quale l'incarico per lo svolgimento di un'attività gestoria, come quella dell'amministratore, in una società di capitali non esclude astrattamente*

*la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato (fatte salve alcune eccezioni).*

*A sostegno della compatibilità di una duplicazione di posizioni giuridiche in capo alla stessa persona fisica è stato argomentato (Cass., Sez. Un., n. 10680/1994 e Cass. n. 1793/1996) che 'né il contratto di società, né l'esistenza del rapporto organico che lega l'amministratore alla società, valgono ad escludere la configurabilità di un rapporto obbligatorio tra amministratori e società, avente ad oggetto, da un lato la prestazione di lavoro e, dall'altro lato la corresponsione di un compenso sinallagmaticamente collegato alla prestazione stessa. Ciò perché, in particolare, il rapporto organico concerne soltanto i terzi, verso i quali gli atti giuridici compiuti dall'organo vengono direttamente imputati alla società [...]; con la conseguenza che, sempre verso i terzi, assume rilevanza solo la persona giuridica rappresentata, non anche la persona fisica. Ma nulla esclude che nei rapporti interni sussistano rapporti obbligatori tra le due persone', anche di lavoro subordinato. Pertanto, "resta comunque escluso che alla riconoscibilità di un rapporto di lavoro subordinato sia di ostacolo la mera qualità di rappresentante legale della società, come presidente di essa".*

*E ancora: "In linea generale, sempre con riguardo alla figura del socio di società di capitali che assumi in capo a sé anche l'incarico di amministratore, si ricorda che detta semplice circostanza – ancorché possa essere sintomatica della non sussistenza del vincolo di subordinazione – non è di per sé sufficiente a concludere per la non configurabilità del rapporto di lavoro subordinato, in quanto in tali fattispecie, secondo la Suprema Corte, sono da vagliare disgiuntamente, caso per caso, sia la condizione di possessore di parte del capitale sociale sia l'incarico gestorio, tenendo conto delle istruzioni fornite dall'Istituto anche nell'ambito del presente messaggio.*

*Pertanto, una volta stabilita l'astratta possibilità di instaurazione, tra la società e la persona fisica che la rappresenta e la gestisce, di un autonomo e parallelo diverso rapporto che può assumere le caratteristiche del lavoro subordinato, dovrà accertarsi in concreto l'oggettivo svolgimento di attività estranee alle funzioni inerenti al rapporto organico e che tali attività siano contraddistinte dai caratteri tipici della subordinazione (cfr., ex plurimis, Cass. civ. n. 1399/2000, n. 329/2002 e n. 12630/2008)".*

*Per concludere: "Anche di recente la giurisprudenza di legittimità (Cass. 3 aprile 2019, n. 9273, confermativa di Cass. n. 29761/18, e n. 19596/16), nel ribadire il principio secondo il quale le qualità di amministratore e di lavoratore subordinato di una stessa società di capitali sono cumulabili, purché si accerti l'attribuzione di mansioni diverse da quelle proprie*

della carica sociale, ha altresì individuato, in capo al soggetto che intenda far valere il rapporto di lavoro subordinato, l'obbligo di fornire la prova del vincolo di subordinazione, cioè l'assoggettamento, nonostante la carica sociale rivestita, al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo di amministrazione della società.

Ai fini dell'accertamento del rapporto di lavoro dipendente si terrà conto della sussistenza anche di altri elementi sintomatici della subordinazione individuati dalla giurisprudenza e riproposti dalla prassi amministrativa adottata dall'Istituto (cfr. le circolari n. 179/1989 e n. 117/1983), quali la periodicità e la predeterminazione della retribuzione, l'osservanza di un orario contrattuale di lavoro, l'inquadramento all'interno di una specifica organizzazione aziendale, l'assenza di una pur minima organizzazione imprenditoriale, l'assenza di rischio in capo al lavoratore, la distinzione tra importi corrisposti a titolo di retribuzione da quelli derivanti da proventi societari, etc. (cfr. Cass. n. 5886/2012). È necessario, peraltro, che la costituzione e gestione del rapporto di lavoro siano ricollegabili ad una volontà della società distinta dal soggetto titolare della carica (amministratore, etc.)”.

### **c. Focus: in ambito previdenziale transfrontaliero**

Come visto in precedenza la GdF, non ravvisando a livello convenzionale la definizione di lavoratore dipendente di cui all'art. 15 CDI CH-I, nei propri verbali, al fine di definire il lavoratore frontaliero, si rifà al Regolamento UE (Reg. UE) 883/2004, relativo ai regimi transnazionali di sicurezza sociale, art. 1 par. 1 lett f) che individua il lavoratore frontaliero come: “qualsiasi persona che esercita un'attività subordinata o autonoma in uno Stato membro e che risiede in un altro Stato membro, nel quale ritorna in linea di massima ogni giorno o almeno una volta la settimana”. È la stessa GdF, pertanto, che “completa” l'interpretazione fiscale con quanto emerso in ambito previdenziale<sup>[20]</sup>.

Il Reg. UE 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004 relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale è stato recepito anche dalla Svizzera (a far data dal 1 aprile 2012). Trova, quindi, piena applicazione l'art. 13, rubricato “Esercizio di attività in due o più Stati membri”, il quale disciplina il luogo di versamento e, conseguentemente la legislazione a cui riferirsi, in presenza di lavoratori che ope-

<sup>[20]</sup> Occorre precisare che la definizione di lavoratore frontaliero contenuta nel Reg. UE 883/2004, richiamata dalla GdF nei propri verbali, si rifà ad un concetto differente rispetto al frontaliero fiscale di cui all'Accordo tra Svizzera e Italia, del 1974, prima, e del 2020, poi. Vds. *infra*.

rano sia in Italia che in Svizzera. Infatti, il medesimo articolo, al cpv 3. stabilisce che: *“La persona che esercita abitualmente un’attività subordinata e un’attività lavorativa autonoma in vari Stati membri è soggetta alla legislazione dello Stato membro in cui esercita un’attività subordinata o, qualora eserciti una tale attività in due o più Stati membri, alla legislazione determinata a norma del paragrafo 1.”* (sottolineatura aggiunta)

Quindi, anche dal punto di vista previdenziale, viene riconosciuta, senza eccezione alcuna, la prevalenza della legislazione svizzera in materia di contratti e rapporti di lavoro, come quelli previsti dalla fattispecie in esame: pertanto, mal si comprendono le basi giuridiche sulla scorta delle quali la Gdf disconosca un regolare contratto di lavoro dipendente che si presenta in linea con le disposizioni normative di un Paese terzo.

#### **d. Focus: in ambito europeo e ricadute fiscali**

Anche in ambito europeo si riscontrano sentenze concernenti il doppio ruolo di amministratore e dipendente: una su tutte la sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea C-101/21 del 5 maggio 2022.

Il tema non è strettamente fiscale, ma riguarda il doppio ruolo (amministratore e dipendente appunto di una medesima società) e, ancora una volta, viene affermata la generale ammissibilità di tale situazione, salvaguardando tutti gli interessi in gioco (nel caso di specie il diritto alla tutela dei lavoratori dipendenti in caso di fallimento del datore di lavoro previsto dalla Direttiva europea 2008/94/CE).

La stessa Corte di giustizia ricorda che la direttiva richiamata, all’art. 2 espressamente prevede: *“La presente direttiva non pregiudica il diritto nazionale per quanto riguarda la definizione dei termini «lavoratore subordinato», «datore di lavoro», «retribuzione», «diritto maturato» e «diritto in corso di maturazione”* (sottolineature aggiunte). Pertanto, è il diritto nazionale (nel caso di specie il diritto svizzero) che deve essere preso in considerazione per valutare contratti, ruoli e mansioni. La nullità di un contratto di lavoro dipendente, secondo alcuni autori, può essere stabilita: *“soltanto un giudice del Tribunale ordinario sia titolato a stabilire la nullità del contratto di lavoro sulla base di un procedimento civile che vede le parti in contraddittorio tra loro con piena facoltà di addurre prove testimoniali”*<sup>[21]</sup>.

<sup>[21]</sup> G. GUARNERIO, Amministratori delegati-dipendenti: la Corte di Giustizia supera le interpretazioni della Cassazione, in: *Il Fisco*, n. 7/2023.

## 2.4 POTENZIALI RICADUTE FISCALI RELATIVE AL DISCONOSCIMENTO DELLA VALIDITÀ DEL CONTRATTO DI LAVORO DIPENDENTE

In ambito italiano, il disconoscimento della validità di un contratto di lavoro subordinato, comporterebbe l'indeducibilità del costo in seno alla società. In tal senso, l'AE nel caso di amministratore/dipendente contesta la mancanza del vincolo di subordinazione tra datore di lavoro e dipendente ma, al tempo stesso, rileva la mancanza di diversità delle mansioni nei casi oggetto del contenzioso fiscale. Questo approccio è desumibile dalla lettura della Sentenza di Cass. civile, Sez. V, Ord., (data ud. 10/11/2021) 23/11/2021, n. 36362. Si ritiene, pertanto, che sia ben chiaro all'amministrazione finanziaria italiana che il ruolo di amministratore e lavoratore dipendente prevedono "diversità di mansioni".

Proseguendo nella lettura della sentenza, la Suprema Corte afferma: *"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)".* (sottolineatura aggiunta)

Per concludere affermando che: *"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)".* (sottolineature aggiunte)

Stabilito definitivamente che, il ruolo di lavoratore dipendente è compatibile anche in presenza non solo di socio di maggioranza/dipendente, ma anche di socio/amministratore (non unico)/dipendente, non si ritiene sia corretto disconoscere un regolare con-

tratto di lavoro subordinato estero, sulla mera scorta di un rapporto societario di socio unico/di maggioranza e lavoratore dipendente: si vorrebbe, in questo modo, procedere ad una mera riqualificazione il reddito in assenza di valide ragioni giuslavoristiche e attente analisi della singola fattispecie.

Addirittura nel caso di amministratore/dipendente è di tutta evidenza che le mansioni siano profondamente diverse: la stessa AE in sede di contenzioso, come in precedenza evidenziato, lo prevede.

Giova ribadire che l'attività di chi amministra si estrinseca *“nell'organizzazione e nel coordinamento dei fattori di produzione, comprendendovi sia il momento decisionale vero e proprio, sia quello attuativo delle determinazioni assunte”* mentre l'attività di lavoratore dipendente (anzi addirittura indicata quale attività lavorativa vera e propria) prevede che: *“l'attività lavorativa vera e propria, questa infatti finalizzata “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”.*

Per concludere, il disconoscere un contratto di lavoro dipendente, riqualificando l'intero reddito percepito a quello assimilato al lavoro dipendente (compenso amministratore) quando, al più, si dovrebbe procedere a riqualificare solo la parte di reddito imputabile all'attività di amministratore, si reputa quantomeno opinabile.

Considerare nullo il contratto di lavoro avrebbe, inoltre, conseguenze anche sul piano fiscale, arrivando a dover disconoscere la deducibilità del costo in capo alla società perché, è di tutta evidenza, che in caso di nullità del contratto, anche il relativo costo non potrebbe essere considerato costo inerente e deducibile (questo però avverrebbe in capo alla società che è regolata dal diritto svizzero e sul quale la GdF/AE non ha alcun effetto).

### 3 INTERPRETAZIONE DELLE NORME INTERNAZIONALI ED EVENTUALI LIMITI ALL'ESERCIZIO DELL'AUTORITÀ

FRANCESCA AMADDEO, MARCO BARASSI

#### 3.1 INTRODUZIONE

Le contestazioni mosse dalle autorità italiane ambiscono a riqualificare la posizione del frontaliere, per sua stessa natura lavoratore dipendente, in diversa tipologia di reddito. Al fine di valutare la fondatezza della pretesa impositiva avanzata dall'Italia, pertanto, è necessario ripercorrere lo *status* di lavoratore frontaliere oggetto di accertamento, con l'ausilio delle norme convenzionali (artt. 15 e 3 Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta tra Italia e Svizzera [CDI CH-I]), oltre che alla luce delle prassi nazionali.

#### 3.2 IL FRONTALIERE FISCALE NEI RAPPORTI ITALO-SVIZZERI

##### a. Il criterio dello svolgimento dell'attività dipendente del frontaliere

La disciplina del frontalierato trova il suo primo inquadramento a livello tributario internazionale nell'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, siglato tra Italia e Svizzera nel 1974 (Accordo 1974)<sup>[22]</sup>. Tale Accordo presentava una serie di lacune rispetto alle strutture degli accordi più moderni. Benché, infatti, dedicato alla disciplina del trattamento fiscale del frontalierato, non conteneva una definizione di frontaliere all'interno di un singolo articolo<sup>[23]</sup>.

<sup>[22]</sup> L'Accordo 1974 non è ad oggi più in vigore, essendo stato sostituito dal cd. "nuovo" Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, siglato tra Italia e Svizzera nel 2020, in vigore dal 1 gennaio 2024.

<sup>[23]</sup> Cfr. MARCO BERNASCONI/DONATELLA NEGRINI/FRANCESCA AMADDEO, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, in NF n. 07/2020, pp. 402-420.

Tramite l'analisi dei lavori preparatori e delle fonti poste a corollario di tale accordo<sup>[24]</sup> si evidenziava, tuttavia, come si intendesse per lavoratore frontaliero quel contribuente residente in uno Stato (generalmente, l'Italia) che svolgeva la propria attività lavorativa dipendente per un datore di lavoro posto in un altro Stato (la Svizzera) e che, al termine del proprio orario lavorativo, rientrava in Italia alla propria residenza.

L'attività di lavoro dipendente è un connotato proprio dello *status* di frontaliero: l'art. 1 dell'Accordo 1974 recitava, infatti: *“I salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione che un lavoratore frontaliero riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta”*<sup>[25]</sup>.

Sulla stessa linea è anche il nuovo Accordo sui frontalieri, applicabile dal 1 gennaio 2024, laddove appare, per la prima volta, una definizione chiara di frontaliero all'art. 2, cpv. 1, lett. b), affermando che *“l'espressione 'lavoratore frontaliero' designa un residente di uno Stato contraente che: (I) è fiscalmente residente in un Comune il cui territorio si trova, totalmente o parzialmente, nella zona di 20 km dal confine con l'altro Stato contraente; (II) svolge un'attività di lavoro dipendente nell'area di frontiera dell'altro Stato contraente per un datore di lavoro residente, una stabile organizzazione o una base fissa di detto altro Stato e, (III) ritorna, in linea di principio, quotidianamente al proprio domicilio principale*

<sup>[24]</sup> Cfr. MARCO BERNASCONI/DONATELLA NEGRINI/FRANCESCA AMADDEO, L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame, in NF n. 07/2020, pp. 402-420. In particolare, p. 405: *“Nel 1974, l'Accordo sui frontalieri non definiva la nozione di lavoratore frontaliero. Questa venne, tuttavia, messa in evidenza e precisata nel dibattito alla Camera dei deputati nella seduta del 1 luglio 1975 da parte dell'on. Marchetti, il quale, in qualità di relatore, affermò quanto segue: “[...] l'Accordo tra l'Italia e la Svizzera, firmato a Roma il 3 ottobre 1974, risponde a due esigenze di giustizia che da anni i frontalieri italiani – cioè i lavoratori che espatriano ogni giorno per rientrare in Italia al termine dell'orario di lavoro [...]”. Cfr. anche Senato della Repubblica, VII legislatura, nn. 239 e 1307-A, Relazione della III Commissione Permanente, Relatore MARCHETTI. Anche, Messaggio del Consiglio federale all'Assemblea federale concernente un accordo italo-svizzero relativo alla imposizione dei frontalieri del 2 luglio 1975 (FF 1975 II 329), p. 335: “Si è rinunciato a dare una definizione del frontaliero per le difficoltà di trovare una definizione soddisfacente e per il timore che essa rappresentasse un precedente forse infelice per altri accordi”.*

<sup>[25]</sup> Cfr. Messaggio del Consiglio federale all'Assemblea federale concernente un accordo italo-svizzero relativo alla imposizione dei frontalieri, in: FF 1975 II 329. Una chiarificazione della definizione era stata resa dalle autorità competenti durante il COVID-19, nell'Accordo amichevole del 18-19 giugno 2020 (punto 1).

nello Stato di residenza ai sensi del punto i)»<sup>[26]</sup>.

Non vi è dubbio, pertanto, che l'attività dipendente ne costituisca un criterio distintivo.

### **b. Il trattamento fiscale del lavoratore frontaliere secondo gli Accordi italo-svizzeri**

Gli accertamenti condotti sino ad ora dalla GdF hanno interessato periodi fiscali ricompresi tra il 2018 ed il 2023, il che esclude temporalmente da questa finestra di controllo i frontalieri che abbiano acquisito tale *status* secondo il nuovo Accordo<sup>[27]</sup>. Ci concentreremo, pertanto, sulla categoria dei cd. vecchi frontalieri, ossia, secondo l'art. 9 Accordo 2020, di *“lavoratori frontalieri residenti in Italia che alla data di entrata in vigore svolgono oppure che tra il 31 dicembre 2018 e la data dell'entrata in vigore hanno svolto un'attività di lavoro dipendente nell'area di frontiera in Svizzera per un datore di lavoro ivi residente, una stabile organizzazione o una base fissa svizzera”*.

Il trattamento fiscale di tali lavoratori resta, nei fatti, quello previsto dall'Accordo 1974. Si tratta di un'imposizione esclusiva in Svizzera, tramite prelievo dell'imposta alla fonte, senza alcun obbligo dichiarativo in Italia relativamente al reddito da attività dipendente percepito<sup>[28]</sup>. A fronte di tale esclusività, i Cantoni di frontiera, ossia Ticino, Grigioni e Vallese, riversano annualmente ai comuni di frontiera italiani, compresi nelle liste redatte dai tre cantoni, il 38.8%<sup>[29]</sup> di quanto prelevato. L'ammontare dei ristorni versati nei periodi indicati si aggira attorno a 90 mln di Fr. all'anno.

<sup>[26]</sup> Messaggio concernente l'approvazione di un Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri e di un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e l'Italia per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, del 24 agosto 2021 (FF 2021 1917) p. 9: *“L'articolo 2 del nuovo Accordo sui frontalieri contiene ai fini della sua applicazione un elenco di definizioni dei termini generali. In particolare, fornisce una definizione chiara di «lavoratore frontaliere» che riflette la prassi vigente. Rispetto all'Accordo del 1974, la definizione accrescerà la certezza del diritto. [...] In sintesi si può dunque affermare che il nuovo Accordo sui frontalieri fornisce una definizione di «lavoratore frontaliere» più ristretta di quella contenuta nell'Accordo sulla libera circolazione. L'articolo 21 paragrafo 1 dell'Accordo sulla libera circolazione enuncia espressamente che le disposizioni dell'Accordo stesso non pregiudicano la definizione di «lavoratore frontaliere» secondo le convenzioni contro le doppie imposizioni.”*

<sup>[27]</sup> Si tratta di coloro i quali, in linea con quanto previsto dall'art. 9 Accordo 2020, *“lavoratori frontalieri residenti in Italia che alla data di entrata in vigore [17 luglio 2023, ndr] svolgono oppure che tra il 31 dicembre 2018 e la data dell'entrata in vigore hanno svolto un'attività di lavoro dipendente nell'area di frontiera in Svizzera per un datore di lavoro ivi residente, una stabile organizzazione o una base fissa svizzera”*.

<sup>[28]</sup> Per approfondimenti, vds. MARCO BERNASCONI/DONATELLA NEGRINI/FRANCESCA AMADDEO, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, in NF n. 07/2020, pp. 402-420.

<sup>[29]</sup> Secondo l'Accordo 1974 nella vigenza del Verbale di Roma-Lugano 1975. Secondo l'Accordo 2020, dal 2024, si riverserà il 40%. Il versamento dei ristorni cesserà nel 2033.

### 3.3 IL TRATTAMENTO FISCALE DEL RAPPORTO DI LAVORO DIPENDENTE NEI RAPPORTI ITALO-SVIZZERI

L'Accordo sui frontalieri, sia nella sua formulazione precedente del 1974, sia in quella nuova datata 2020, costituisce "parte integrante" della CDI CH-I (art. 15, cpv. 4)<sup>[30]</sup>. Per questo motivo, occorre fare riferimento alla CDI stessa per rinvenire la definizione di attività di lavoro dipendente.

#### a. Art. 15 CDI CH-I e ripartizione della potestà impositiva

Anche nella CDI CH-I, è l'art. 15, in linea con quanto accade nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (M-OCSE), a disciplinare la ripartizione della potestà impositiva da applicarsi al reddito da lavoro dipendente.

Non è questa la sede per richiamare *in toto* la disciplina relativa all'imposizione di tale reddito. Basti ricordare che ci si trova in una circostanza di potestà impositiva concorrente: infatti, nella vigenza del principio della *lex loci laboris*, il diritto di imporre appartiene anche allo Stato della fonte da intendersi quale luogo in cui l'attività lavorativa viene fisicamente svolta (art. 15, cpv. 1, seconda parte)<sup>[31]</sup>.

Tuttavia, nell'ambito dell'art. 15 CDI CH-I, come anche nel più recente M-OCSE, non è data una definizione di attività lavorativa dipendente<sup>[32]</sup>.

L'unica specifica che ci fornisce il Messaggio del Consiglio federale all'Assemblea federale concernente una convenzione di doppia imposizione conclusa con l'Italia (FF 1976 II 665), in merito all'art. 15 CDI CH-I è la seguente: "*Questa disposizione, che segnatamente regolerà l'imposizione dei lavoratori italiani in Svizzera, è conforme al modello dell'OCSE e alla prassi svizzera ed internazionale, che prevedono l'imposizione dei salari nel luogo di lavoro. L'accordo sull'imposizione dei frontalieri del 3 ottobre 1974 è destinato*

<sup>[30]</sup> In questo senso, MARCO BERNASCONI/DONATELLA NEGRINI/FRANCESCA AMADDEO, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, in NF n. 07/2020, pp. 402-420.

<sup>[31]</sup> A tale regola sono previste alcune eccezioni, segnatamente di cui all'art. 15 cpv. 2, per cui si rimanda, *ex multis*, LUC DE BROE, Art. 15, in: EKKEHART REIMER/ALEXANDER RUST (a cura di), KLAUS VOGEL on Double Taxation Conventions, Vol. 2, 4a ed., pp. 1115 ss. Altra eccezione alla regola è data dal trattamento fiscale relativo ai lavoratori frontalieri, com'è il caso in esame, art. 15, cpv. 4 CDI CH-I e relativo rinvio all'Accordo 2020.

<sup>[32]</sup> Vedasi, *ex multis*, KASPER DZIURDZ, Article 15 of the OECD Model: the 193-day rule and the meaning of "employer", in: Bulletin for International Taxation, March 2023, pp. 122-127; [https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institut\\_the\\_Institute/Institute/staff/publications/dziurdz\\_btr\\_2013\\_95.pdf](https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institut_the_Institute/Institute/staff/publications/dziurdz_btr_2013_95.pdf).

*a divenire parte integrante della convenzione di doppia imposizione (cpv. 4)”*.

Il richiamo all’M-OCSE effettuato dal Messaggio citato è alla bozza di M-OCSE del 1963<sup>[33]</sup>, a quello alla stregua del quale la CDI CH-I fu redatta. Rinviano a tale documento, il commentario all’art. 15 nulla dice in merito alla definizione di lavoro dipendente<sup>[34]</sup>, né, tantomeno, al requisito della subordinazione.

Come, quindi, definire il rapporto di lavoro dipendente a fini fiscali internazionali?

### **b. Art. 15 M-OCSE e la sua interpretazione**

La definizione del concetto di “lavoro dipendente”, stante l’assenza di una nozione contenuta nel modello, può, secondo la dottrina, essere fornita seguendo due diversi approcci.

Il primo sostiene la prevalenza dell’interpretazione secondo le norme interno dello Stato “*che applica il trattato, salvo che il contesto non richieda diversamente*”<sup>[35]</sup> (art. 3, cpv. 2 M-OCSE)<sup>[36]</sup>. Il secondo approccio, invece, ritiene che riferirsi alla legislazione domestica sarebbe solo controproducente, incrementando la possibilità di ricadere in doppia imposizione o doppia non imposizione. Secondo questa parte della dottrina, che sposa la tesi dell’interpretazione cd. autonoma, bisognerebbe attribuire ai termini in analisi una definizione autonoma, evitando di rifarsi alle norme nazionali, in linea, invece, con quanto previsto dagli artt. 31 e 32 della Convenzione di Vienna sull’interpretazione dei trattati<sup>[37]</sup>.

Ora, occorre considerare che, nel momento in cui si deve procedere alla corretta individuazione della definizione del termine “lavoratore dipendente” o “datore di lavoro”,

<sup>[33]</sup> OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963), in: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital\\_9789264073241-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en) (consultato il 03.03.2025).

<sup>[34]</sup> Occorre, tuttavia, segnalare come, fino al 2000, non si parlasse di “*income from employment*” (reddito da lavoro dipendente) ma di “*dependent personal services*” (servizi del personale dipendente).

<sup>[35]</sup> Libera traduzione dell’autrice dell’espressione “[...] *domestic law of the State applying the treaty, unless the context requires otherwise*”. Vds. LUC DE BROE, Art. 15, in: EKKEHART REIMER/ALEXANDER RUST (a cura di), KLAUS VOGEL on Double Taxation Conventions, Vol. 2, 4a ed., pp. 1124, N. 35 ad art. 15, in particolare nota 43 e dottrina ivi citata.

<sup>[36]</sup> L’art. 3 CDI CH-I al cpv. 1 non fornisce alcun supporto per la descrizione del rapporto di lavoro dipendente, sicché si ricade al cpv. 2, laddove: “[p]er l’applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente, le espressioni non diversamente definite hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato relativa alle imposte oggetto della Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione”.

<sup>[37]</sup> Vds. LUC DE BROE, Art. 15, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (a cura di), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Vol. 2, 4a ed., pp. 1124-1124, N. 35-36 ad art. 15.

il Commentario all’M-OCSE v. 2010 prevede che occorre guardare alle norme nazionali del Paese che applica il trattato (individuato come lo Stato di lavoro [*State of work*])<sup>[38]</sup>.

Inoltre, l’OCSE sostiene l’approccio secondo il quale l’art. 23 M-OCSE debba essere interpretato secondo il significato attribuito dallo Stato della fonte (in linea con le proprie norme nazionali) supplendo all’assenza di definizioni relative ad elementi di reddito non altrimenti specificati nell’ambito del modello e che spetti allo Stato di residenza evitare la doppia imposizione, di conseguenza, nonostante secondo le proprie norme interne l’interpretazione da adottare sarebbe differente<sup>[39]</sup>.

#### **i. Il Commentario M-OCSE v. 2010, ad art. 15**

Secondo il Commentario M-OCSE, v. 2010, vi sono una serie di elementi dirimenti al fine di procedere con la corretta interpretazione del rapporto di lavoro dipendente e, segnatamente:

- quale Stato contraente determina se i servizi debbano essere considerati dipendenti o indipendenti;
- quale metodo interpretativo deve essere adottato al fine di qualificare in maniera idonea la terminologia in analisi, e
- i principi per procedere a questa determinazione.

Per quanto riguarda il primo punto, l’M-OCSE non definisce quale Stato abbia il potere di procedere all’inquadramento delle definizioni. In proposito, il commentario M-OCSE v. 2010 ha tentato di colmare tale lacuna, nonostante si presenti non sempre lineare<sup>[40]</sup>, in quanto attribuisce tale facoltà, apparentemente in via intercambiabile, a:

<sup>[38]</sup> Commentario M-OCSE v. 2010, parr. 8.4, 8.7 e 8.10.

<sup>[39]</sup> Vds. LUC DE BROE, Art. 15, in: EKKEHART REIMER/ALEXANDER RUST (a cura di), KLAUS VOGEL on Double Taxation Conventions, Vol. 2, 4a ed., pp. 1125, N. 36 ad art. 15; anche Commentario M-OCSE ad art. 23A e 23B, n. 32.1. e ss.

<sup>[40]</sup> Vds. LUC DE BROE, Art. 15, in: EKKEHART REIMER/ALEXANDER RUST (a cura di), KLAUS VOGEL on Double Taxation Conventions, Vol. 2, 4a ed., pp. 1144, N. 89 ad art. 15. A parere di DE BROE, più corretto sarebbe stato utilizzare la medesima espressione citata all’art. 3, cpv. 2 M-OCSE, ossia “*lo Stato che applica la convenzione*” e definire quest’ultima espressione.

- Stato della fonte (parr. 8.4. e 8.10. Commentario M-OCSE v. 2010)<sup>[41]</sup>;
- Stato che applica il trattato (parr. 8.7. e 8.8. Commentario M-OCSE v. 2010);
- Stato in cui viene esercitata l'attività lavorativa (par. 8.10. Commentario M-OCSE v. 2010)<sup>[42]</sup>.

Tralasciando le opinioni dottrinali sull'adeguatezza o meno della scelta operata dall'OCSE nel commentario, le tre prospettive fornite sembrano applicarsi a fattispecie simili, ma non identiche tra loro. Nel caso in analisi, tuttavia, il risultato raggiunto sembra essere il medesimo<sup>[43]</sup>.

## ii. L'applicazione dei criteri interpretativi dell'art. 15 M-OCSE alla fattispecie in oggetto

Volendo, comunque, estenderli alla fattispecie oggetto di analisi, in ogni caso lo Stato della fonte e lo Stato in cui viene esercitata l'attività coincidono: si tratta della Svizzera. Un'eventuale perplessità potrebbe sorgere in merito all'individuazione di quale sia lo Stato che applica il trattato (in linea anche col criterio principale previsto dall'art. 3, cpv. 2 M-OCSE, così come dall'art. 3 cpv. 2 CDI CH-I).

Sino ad ora, infatti, nelle discussioni che si sono susseguite, si è partiti dal presupposto che fosse l'Italia ad applicare il trattato. Occorre, tuttavia, essere maggiormente precisi nell'individuazione del tema.

Adottando la prospettiva Svizzera, infatti, ai contribuenti destinatari di contestazio-

<sup>[41]</sup> Secondo il Commentario, infatti: "[...] unless the context of a particular convention requires otherwise, it is a matter of domestic law of the State of source to determine whether services rendered by an individual in that State are provided in an employment relationship and that determination will govern how that State applies the Convention".

<sup>[42]</sup> Secondo il Commentario, infatti: "This approach ensures that relief of double taxation will be provided in the state of residence of the individual even if that State does not, under individual and the enterprise to which the services are provided. Indeed, as long as the State of residence acknowledges that the concept of employment in the domestic tax of State of source or the existence of arrangements that constitute an abuse of the Convention allows that State to tax the employment income of an individual in the obligations incorporated in Articles 23 A and 23 B (see paragraphs 32.1 to 32.7 of the Commentary on these articles)".

<sup>[43]</sup> In questo senso anche DE BROE: "Thus, using three different terms to determine the State that must ascertain whether there is an employment relationship is not very satisfactory. However, it follows from a closer and joint reading of numbers 8.4, 8.7, 8.8, and 8.10 that what the OECD MC Comm. Really means to say is that for purposes of determining whether there is an employment relationship within Article 15 OECD MC, 'the State that applies the Convention' within the meaning of Article 3(2) OECD MC is the State in which the activities are performed (i.e., the State of work)". Vds. LUC DE BROE, Art. 15, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (a cura di), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Vol. 2, 4a ed., pp. 1145, N. 93 ad art. 15.

ne, ossia lavoratori vecchi frontalieri, titolari di Sagl, viene applicato quanto disposto dall'Accordo sui frontalieri 1974, prima, ora 2020, nel caso di specie, con riferimento all'art. 9.

In termini di diritto interno, costoro vengono imposti tramite il prelievo dell'imposta alla fonte, secondo le relative tabelle, per quanto riguarda il reddito da lavoro dipendente percepito. A fronte di tale prelievo, annualmente, poi, il Ticino versava ai comuni di frontiera il 38.8% di quanto così riscosso<sup>[44]</sup>.

Le Sagl, del resto, in quanto persone giuridiche, vengono assoggettate all'imposta sull'utile e sul capitale, secondo le norme interne.

Il trattamento "speciale" riservato ai lavoratori frontalieri (a prescindere dal fatto che siano titolari di Sagl o meno) implica già a monte, da parte della Svizzera, risp. Ticino, l'applicazione del trattato, segnatamente dell'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri. È chiaro, quindi, che in tal senso, l'interpretazione della nozione di lavoratore dipendente sia quella della Svizzera (che, oltretutto, rappresenta al contempo anche lo Stato della fonte e lo Stato di esercizio dell'attività lavorativa). Tant'è che relativamente agli anni oggetto di contestazione, il Ticino (come anche Grigioni e Vallese) ha sempre versato i relativi ristorni ai comuni di frontiera anche per i contribuenti oggetto di contestazione. Al contempo, le Sagl, come menzionato, sono state considerate contribuenti, persone giuridiche, sul territorio ticinese ed imposte ordinariamente.

A ciò si aggiunga che a tale prassi non è mai obiettata la possibile sussistenza di strutture giuridiche atte a sostenere la riqualificazione operata dalla GdF.

### **iii. La contestazione di fattispecie abusive da parte dello Stato di residenza**

Per completezza si ritiene necessario escludere anche la possibilità di contestazioni da parte dello Stato di residenza della sussistenza di pianificazioni/strutture suscettibili di essere ricondotte ad evasione/elusione fiscale.

Nonostante non si sia rinvenuta in dottrina un'analisi analoga alla fattispecie in questione, è ammesso che anche lo Stato di residenza possa contestare l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 15 M-OCSE, specie per invocare l'applicazione del secondo

<sup>[44]</sup> Ora, alla luce del nuovo accordo, la percentuale è salita al 40%. I ristorni termineranno nel 2033.

capoverso<sup>[45]</sup> e in presenza di fattispecie potenzialmente abusive.

In questo contesto potrebbero sorgere dei conflitti interpretativi specie relativamente alla qualificazione del rapporto di lavoro dipendente, se da intendersi come tale piuttosto che come prestazione di servizio indipendente, sicché il Commentario M-OCSE, v. 2010, senza addentrarsi eccessivamente nei due approcci (formale e sostanziale<sup>[46]</sup>) prevede che “[...] *even where the domestic law of the State that applies the Convention does not offer the possibility of questioning a formal contractual relationship and therefore does not allow the State to consider that services rendered to a local enterprise by an individual who is formally employed by a non-resident are rendered in an employment relationship (contract of service) with that local enterprise, it is possible for that State to deny the application of the exception of paragraph 2 in abusive case*”<sup>[47]</sup>. In merito, il Commentario medesimo, fa riferimento alla sezione relativa all’“Improper use of the Convention”, laddove, nell’analisi dell’art. 1, in tema di approccio a casistiche potenzialmente abusive sottolinea la necessità di ricorrere ad un’interpretazione basata sulla buona fede del contribuente<sup>[48]</sup>.

Si specifica, inoltre, che il principio guida nell’applicazione della convenzione debba essere quello secondo il quale “*benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions*”. Sicché sarebbe necessario che la GdF, risp. l’AE, dimostrasse che la principale ragione sottesa alla costituzione delle Sagl da parte dei contribuenti oggetto di accertamento sia prettamente, se non esclusivamente fiscale. Ciò, non è evidentemente il caso, in quanto generalmente sono le stesse norme svizzere che prevedono la necessità, per svolgere determinate professioni, di costituire apposite società in linea con le disposizioni nazionali.

<sup>[45]</sup> Vds. LUC DE BROE, Art. 15, in: EKKEHART REIMER/ALEXANDER RUST (a cura di), KLAUS VOGEL on Double Taxation Conventions, Vol. 2, 4a ed., pp. 1144, N. 92 ad art. 15.

<sup>[46]</sup> Per i quali si rimanda tra gli altri a LUC DE BROE, Art. 15, in: EKKEHART REIMER/ALEXANDER RUST (a cura di), KLAUS VOGEL on Double Taxation Conventions, Vol. 2, 4a ed., pp. 1144, N. 94 ss. ad art. 15.

<sup>[47]</sup> Commentario M-OCSE, v. 2010, ad art. 15 para 8.8.

<sup>[48]</sup> Nello specifico, vedasi il Commentario M-OCSE, v. 2010, ad art. 2, para 9.3.

A rigore, inoltre, giova ricordare che la Svizzera ha, storicamente, apposto osservazioni sull'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni in termini di estensione dello scopo medesimo inglobando anche i fenomeni di evasione ed elusione fiscale<sup>[49]</sup>. In questi termini deve essere interpretata anche la CDI CH-I, nonostante quanto riportato nel preambolo. Il considerando n. 3, infatti, prevede “[...] l’impegno di ciascuno degli Stati contraenti alla più rigorosa applicazione di tutte le disposizioni intese a combattere l’evasione e la frode fiscale previste dalla propria legislazione interna”, ma stando a quanto riportato dal relativo Messaggio federale si tratta solo di un compromesso politico, privo di valenza vera e propria. Si legge, infatti: “L’Italia desiderava inoltre un preambolo allargato nel quale, oltre l’eliminazione della doppia imposizione, si sarebbero dovuti enumerare altri fini. Questo preambolo, avente lo scopo di attenuare le critiche che si sarebbero potute sollevare in Italia contro una convenzione di doppia imposizione con la Svizzera, fu accettato da quest’ultima in una versione avente solamente carattere declamatorio. [...] Il paragrafo 3 attribuisce a ciascuno degli Stati il compito di applicare le proprie disposizioni giuridiche interne intese a combattere l’evasione e la frode fiscale. Tale clausola non può comportare alcun impegno da parte dell’altro Stato contraente di collaborare”<sup>[50]</sup>.

Non è, pertanto, possibile addurre la giustificazione relativa alla lotta ad evasione e/o elusione fiscale nell’applicazione della CDI CH-I.

#### **iv. La riqualificazione operata dall’Italia (cenni)**

Si sono illustrate in precedenza, e si riprenderanno nel capitolo successivo, le ragioni addotte dai verificatori a fondamento della riqualificazione del reddito del lavoratore frontaliero, da reddito di lavoro dipendente a reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, escludendo l’applicazione dell’Accordo tra Italia e Svizzera del 1974 sulla tassazione dei frontalieri.

<sup>[49]</sup> Vedasi, ad es., Commentario M-OCSE, v. 2010, ad art. 1, para. 27.9: “Switzerland does not share the view expressed in paragraph 7 according to which the purpose of double taxation conventions is to prevent tax avoidance and evasion. Also, this view seems to contradict the footnote to the Title of the Model Tax Convention. With respect to paragraph 22.1, Switzerland believes that domestic tax rules on abuse of tax conventions must conform to the general provisions of tax conventions, especially where the convention itself includes provisions intended to prevent its abuse”.

<sup>[50]</sup> Messaggio del Consiglio federale all’Assemblea federale concernente una convenzione di doppia imposizione conclusa con l’Italia, del 5 maggio 1976, p. 668 (FF 1976 II 665).

In linea, pertanto, con quanto già affermato *supra*, l'Italia vorrebbe non tanto applicare la convenzione, quanto disapplicare un trattato internazionale (nella specie, l'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri), il quale determina l'assoggettamento ad imposizione esclusiva in Svizzera in favore delle proprie norme nazionali.

Stando a quanto premesso, l'interpretazione dei trattati, segnatamente delle convenzioni contro le doppie imposizioni, dovrebbe seguire quanto dettato a livello internazionale e, di conseguenza, attribuendo a termini o concetti, in caso di discrasia nella definizione, la nozione utilizzata dallo Stato della fonte o dello Stato che applica il trattato, che, nel nostro caso, corrisponde alla Svizzera e non all'Italia come prospettato. In più occasioni l'Italia ha proceduto a riqualificare alcune posizioni dei contribuenti da reddito di lavoro dipendente in reddito da amministratore, invocando l'art. 16 CDI CH-I. Il tema verrà trattato più approfonditamente nel corso del capitolo successivo, ma per dovere di completezza si segnala che la norma internazionale prevede quanto segue: *“La partecipazione agli utili, i gettoni di presenza e le altre retribuzioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in qualità di membro del Consiglio di amministrazione o del collegio sindacale di una società residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato”*. Si tratterebbe, in ogni caso, di potestà impositiva ripartita tra Stato della fonte (Svizzera) e Stato di residenza (Italia) con necessaria rimozione dell'eventuale doppia imposizione.

### 3.4 COMPATIBILITÀ CON LE NORME CONVENZIONALI E LIMITI ALL'ESERCIZIO DELL'AUTORITÀ

In questo paragrafo, per completezza, si accenna alla possibile violazione della CDI CH-I quale effetto dell'interpretazione formulata dall'Agenzia delle Entrate negli accertamenti notificati ai soggetti passivi che rivestono la qualifica di frontalieri nei termini descritti sopra. L'attività ispettiva effettuata dalla GdF ha determinato l'emissione di avvisi di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, alcuni dei quali, sono stati poi impugnati dai contribuenti davanti alle competenti Corti di Giustizia italiane. Tra tutte, la Corte di Giustizia di Como ha emanato la sentenza, già menzionata *supra*, n. 236/2024, con la quale il ricorso del contribuente è stato rigettato, confermando,

quindi, la rettifica operata dall'Agenzia delle Entrate.

Così facendo, i giudici hanno disatteso l'Accordo del 1974, che costituisce, come ricorda sopra, parte integrante della CDI CH-I. Infatti, l'Accordo determina una limitazione della potestà impositiva dell'Italia nella tassazione dei "vecchi" frontalieri (sui cui redditi la Svizzera ha potestà impositiva *esclusiva*), mentre la sentenza della Corte di Giustizia sembrerebbe legittimare la tassazione del reddito in analisi da parte dell'Italia. Ci si potrebbe, pertanto, chiedere se ci trovi di fronte ad un caso di *cd. treaty override*. Non è in discussione, nell'Ordinamento italiano, la prevalenza delle norme convenzionali su quelle interne. La supremazia delle norme convenzionali era fondata, prima della modifica dell'art. 117 Costituzione italiana, avvenuta nel 2001, sul rapporto esistente tra le suddette norme, speciali le prime e generali le seconde. A far tempo dalla modifica dell'art. 117 Costituzione italiana, la primazia della norma pattizia risiede su questa stessa norma costituzionale laddove afferma che la potestà legislativa è esercitata dallo Stato nel rispetto degli obblighi internazionali<sup>[51]</sup>.

La Corte costituzionale, nelle Sentenze nn. 348/2007 e 349/2007, ha affermato che le norme di un trattato internazionale introdotte nell'ordinamento nazionale mediante la procedura di cui all'art. 80 Cost., costituiscono fonti di rango *sub-costituzionale*: i trattati hanno, quindi, rango gerarchico superiore alle leggi ordinarie (tra cui, il Tuir), ma subordinato alla Costituzione.

Nella Sentenza n. 349/2007, la Corte costituzionale ha chiarito che al "*giudice comune spetta interpretare la norma interna in modo conforme alla disposizione internazionale, entro i limiti nei quali ciò sia permesso dai testi delle norme. Qualora ciò non sia possibile, ovvero dubiti della compatibilità della norma interna con la disposizione convenzionale 'interposta', egli deve investire questa Corte della relativa questione di legittimità costituzionale rispetto al parametro dell'art. 117 [...]*".

<sup>[51]</sup> La prevalenza del diritto convenzionale su quello interno è affermata anche da specifiche norme tributarie quali l'art. 75 del D.P.R. 600/1973 (*"nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia"*). La giurisprudenza sul punto è costante: si v., per es., Cass. 30347/2019, 1138/2009, 14474/2016.

Dal quadro brevemente delineato non pare dubbio che la norma convenzionale, interpretata secondo i canoni ricordati nel paragrafo precedente, prevalga sulla norma interna e, segnatamente, su quella applicata dall'Agenzia delle Entrate negli accertamenti, in base alla quale si è proceduto alla riqualifica del reddito dei lavoratori dipendenti in reddito da amministratori di società.

Nemmeno cercando di interpretare il *modus operandi* dell'Amministrazione finanziaria italiana in linea con l'applicazione di norme interne antielusive rispetto alla CDI CH-I, parrebbe ragionevole la riqualificazione operata nei termini descritti sopra. In primo luogo, alla luce del fatto che, come menzionato, la CDI CH-I non contempla il contrasto all'elusione ed all'evasione. In secondo luogo, per completezza si rappresenta che il Commentario M-OCSE all'art. 1 (parr. 9.2. e 22.1.) nella sua versione 2003 ha previsto che le norme interne antielusive non possano interferire con eventuali convenzioni vigenti, ma tale presa di posizione, deve ritenersi valida e applicabile solo per le CDI stipulate successivamente (al 2003<sup>[52]</sup>). Di conseguenza, tale approccio non si ritiene applicabile alla CDI CH-I.

<sup>[52]</sup> G. MAISTO, *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in G. Maisto (cur.), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, p. 301.

## 4 ANTITESI RISPETTO ALLA POSIZIONE DELLA GdF E DELL'AE

FRANCESCA AMADDEO, GUIDO BELTRAME

Come detto, la direzione intrapresa dalla GdF nei confronti dei contribuenti rientranti nella categoria dei cd. “frontalieri” dipendenti, residenti, quindi, in Italia e titolari di una Sagl in Svizzera, si fonda principalmente sul seguente assunto riportato nei PVC della GdF: *“Si ravvisa l’insussistenza di un rapporto di subordinazione tra socio e società ogni qual volta il socio abbia, in conseguenza della quota di partecipazione al capitale sociale, poteri tali da incidere sulla nomina e revoca degli amministratori”*.

Tale assunto, come visto nei capitoli precedenti, si ritiene essere una rappresentazione parziale rispetto al corretto inquadramento normativo del rapporto di lavoro instaurato tra la società e il socio/dipendente.

In questo capitolo, si intende ricostruire la pratica *standard* operata dalla GdF nei confronti dei contribuenti, fornendo qualche spunto per impostare una ragionevole difesa del contribuente.

### 4.1 ITER PROCEDURALE

#### a. Convocazione della GdF

L’avvio dell’attività della GdF inizia con un invito a presentarsi presso i propri uffici per comunicare al soggetto italiano frontaliere l’inizio di un’attività di controllo, riguardante diversi periodi di imposta (che, di principio, comprendono gli anni 2018-2023, ossia tutti quelli ancora accertabili) *“ai fini delle imposte sui redditi, in materia di monitoraggio fiscale, ai sensi e per gli effetti dell’art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché del D.Lgs. 19 marzo 2001, nr. 68 e del D.L. nr. 167/1990, nei confronti della persona in rubrica generalizzata, alla quale veniva esibito l’ordine di inizio controllo, riportato in allegato al presente atto, mediante consegna di copia dell’ordine medesimo”*.

Non è necessario che il soggetto si presenti all’incontro con un professionista (fiduciario o legale), benché si raccomandi caldamente, data la natura tecnica delle questioni da affrontare, la sua presenza.

### **b. Primo incontro tra la GdF e il contribuente**

Durante il primo incontro, la GdF si limita a chiedere informazioni circa il ruolo di dipendente/socio (ed eventualmente amministratore), oltre che a richiamare gli aspetti normativi relativi all'obbligo del monitoraggio fiscale con conseguente compilazione del quadro RW nella dichiarazione dei redditi. Tendenzialmente, tale incontro si conclude con la richiesta al frontaliere di produrre ulteriore documentazione (ad es., copia dell'atto costitutivo e dello statuto della società, contratto di lavoro e certificati di salario ecc.).

### **c. Secondo incontro tra la GdF e il contribuente**

Durante il secondo incontro, invece, vengono indicate le motivazioni che sottostanno all'operazione di verifica da parte della GdF: viene ripercorso il quadro normativo relativo al trattamento fiscale del contribuente frontaliere e vengono esposte quelle che sono, secondo l'interpretazione italiana, le motivazioni che porterebbero ad un riconoscimento del reddito derivante dal rapporto di lavoro dipendente.

### **d. Tesi e antitesi alla posizione delle autorità italiane**

Nei propri verbali, la GdF riporta che: *“Il concetto di lavoratore di frontiera (o frontaliere) definisce la figura del lavoratore occupato su un dato territorio di uno Stato, ma residente fiscalmente presso un diverso Paese”*.

L'addebito principale mosso riguarda il fatto che, in presenza di un socio unico o comunque un socio di maggioranza *“l'organo volitivo dell'azienda è interpretato esclusivamente dallo stesso (socio, ndr) e pertanto si può legittimamente affermare che i redditi percepiti dal socio di una società a ristretta base azionaria non possono essere configurabili quali redditi da lavoro dipendente, mancando il requisito della dipendenza e della etero-direzione (cfr. Ordinanza Cass. nr. 11161 del 28 aprile 2021), di conseguenza viene annullato il rapporto di subordinazione che è elemento distintivo della figura del lavoratore dipendente”*.

E ancora: *“evidente ingerenza del 'frontaliere' nell'attività di amministrazione, si sottolinea che dal contratto di lavoro stipulato tra la società (quale datore di lavoro) e il lavoratore (quale dipendente subordinato), si evince che il dipendente ha formalmente sottoscritto un contratto quale subordinato, ma nella sostanza il Codice delle Obbligazioni Svizzero*

*assegna all'assemblea dei soci, quale organo supremo, i poteri di nomina, revoca e discarico dei gerenti.*"

Quanto riportato tende a unificare tutte le situazioni generando confusione di ruoli tra socio, amministratore e dipendente, ruoli che viceversa, dal punto di vista giuridico, sono ben distinti individuando altresì per le tre figure i relativi compiti, responsabilità e limiti d'azione.

Inoltre, anche nel CC è compito dell'assemblea la nomina (art. 2479) e la revoca degli amministratori (art. 2456), nonché l'azione di responsabilità e revoca degli amministratori (art. 2476).

Sul concetto di discarico (art. 804 cpv. 7) è bene segnalare, per chi non fosse avvezzo alla normativa svizzera, che si tratta di un concetto equiparabile in tutto e per tutto all'azione di responsabilità prevista dalla normativa italiana; pertanto, se in sede assembleare i soci danno discarico agli amministratori, ciò implica che approvano il loro operato e che non avvieranno, in futuro, alcuna azione legale nei loro confronti (salvo emergano comportamenti dolosi o colposi non conosciuti al momento dell'approvazione dei conti annuali)<sup>[53]</sup>.

Sostanzialmente, la contestazione mossa dalla GdF sembrerebbe riguardare:

- l'inscindibilità della posizione tra socio (gerente) e dipendente;
- l'insussistenza del rapporto di subordinazione;
- il disconoscimento dello *status* fiscale del frontaliere;
- l'impossibilità di qualificare il reddito del frontaliere come reddito da lavoro dipendente.

Il ragionamento giuridico apparentemente seguito comporterebbe, pertanto:

- la disapplicazione delle norme dell'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri del 1974;
- la conseguente applicazione dell'art. 15 CDI CH-I, laddove si parla di rapporto di lavoro dipendente, ma la cui definizione non è cristallizzata all'interno della convenzione;
- occorre, pertanto, richiamare l'art. 3 cpv. 2 CDI CH-I, il quale, a sua volta, fa

<sup>[53]</sup> Vedasi, *ex multis*, ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, mit neuem Aktien- und Handelsregisterrecht, 13a ed., § 16 N 939 ss.

- riferimento alle norme nazionali;
- l'applicazione, di conseguenza dell'art. 49 TUIR, il quale prevede che *“sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri [...]”*;
  - in assenza del requisito della subordinazione, quindi *“...i redditi percepiti dai soci di una società a ristretta base azionaria non possono essere configurabili quali redditi da lavoro dipendente”*;
  - ne conseguirebbe una doppia imposizione da risolvere secondo l'art. 24 CDI CH-I<sup>[54]</sup>.

Sul rapporto di subordinazione tra socio/gerente di Sagl e lavoratore dipendente, ci si è ampiamente espressi *supra*, rilevando come:

- la normativa svizzera consenta la sussistenza di una simile struttura in ambito di diritto del lavoro<sup>[55]</sup>;
- in ambito tributario, in virtù del principio della separazione personale, le figure vengono imposte singolarmente, salvo specifici casi elusivi, tendenzialmente non individuati dalla prassi in simili circostanze<sup>[56]</sup>;
- l'esercizio di determinate professioni da parte di soggetti non residenti in Svizzera, richiede necessariamente la costituzione di società, come, ad es., le Sagl;
- l'art. 814 CO obblighi la persona “straniera” che intende costituire una Sagl sul territorio svizzero ad includere in qualità di gerente una persona domiciliata in

<sup>[54]</sup> Per supportare ulteriormente la propria tesi la GdF scrive: *“Si ravvisa l'insussistenza di un rapporto di subordinazione tra socio e società ogni qual volta il socio abbia, in conseguenza della quota di partecipazione al capitale sociale, poteri tali da incidere sulla nomina e revoca degli amministratori. Nello specifico si ritiene che le fattispecie in esame non possano essere inquadrate e disciplinate nell'ambito dell'ad. 15 della Convenzione rubricato “lavoro subordinato”. Infatti, il ragionamento alla base della contestazione di inapplicabilità parte dal presupposto che nella Convenzione manca una definizione di attività dipendente e che l'articolo 3 paragrafo 2 della Convenzione prevede in tali casi che “per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente, le espressioni non diversamente definite hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato relativa alle imposte oggetto della Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione”. Pertanto, si deve fare rinvio alla definizione contenuta nell'art. 49 del TUIR secondo cui “Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri [...], con la conseguenza che i redditi percepiti dai soci di una società a ristretta base azionaria non possono essere configurabili quali redditi da lavoro dipendente, mancando il requisito della dipendenza e della etero-direzione”.*

<sup>[55]</sup> Nonostante alcuni conflitti giurisprudenziali, di cui *supra*.

<sup>[56]</sup> V. *supra*.

Svizzera in virtù del fatto che, all'amministratore (o almeno a uno dei componenti del consiglio della gerenza) sono richieste specifiche competenze e conoscenze con conseguenti responsabilità personali (una su tutte la solidarietà personale in caso di mancati versamenti contributivi – aspetto non previsto dalla normativa italiana).

La ricostruzione che viene operata, lato italiano, interessa l'art. 49 TUIR, quindi, inerente la tassazione dei redditi da lavoro dipendente, come menzionato più volte. In alcuni documenti, la GdF opera un parallelismo con quanto previsto dall'art. 17 Legge Federale sull'Imposta Diretta (LIFD; RS 642.11). Quest'ultima norma dispone, al cpv. 1, che: *“Sono imponibili tutti i proventi di un'attività dipendente, retta dal diritto privato o pubblico [...]”*. Tuttavia, nel caso di specie, alla luce della giurisprudenza del TF citata *supra*, il diritto privato regge l'attività dipendente del frontaliere che è anche socio della Sagl, essendo ammessa una simile struttura, salvo la sussistenza di particolari condizioni.

Non si ritiene, pertanto, di condividere quanto affermato dalle autorità italiane, laddove il rapporto di subordinazione deve considerarsi insussistente secondo entrambi gli ordinamenti e non soltanto da parte di uno dei due Paesi; oltretutto non sulla base di specifiche verifiche, ma sulla scorta di una presunzione che non trova riscontro nella normativa interna italiana.

Ciononostante, i verbali della GdF concludono per l'assoggettamento secondo interpretazione di parte delle norme interne italiane che, come conseguenza, comporterebbero una doppia imposizione.

Questo perché, come emerge anche dagli atti, il contribuente frontaliere viene imposto come persona fisica sul proprio reddito da lavoro dipendente, tramite l'applicazione dell'imposta alla fonte in Svizzera, la quale, secondo l'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, ha potestà impositiva esclusiva su tale reddito. D'altra parte, anche la Sagl versa le imposte sull'utile e sul capitale dovute al Cantone di domicilio, in ottemperanza alle norme fiscali svizzere<sup>[57]</sup>. Mentre, secondo l'approccio italiano, tali redditi andrebbero imposti in maniera diversa a seconda delle circostanze.

<sup>[57]</sup> Artt. 57 e ss. LIFD e artt. 24 e ss. LAID.

In taluni casi è stata contestata l'applicazione non dell'art. 15 CDI CH-I, bensì dell'art. 16 CDI CH-I, relativo all'imposizione del reddito da amministratore. Come menzionato *supra*, questa norma prevede la potestà impositiva concorrente tra lo Stato di residenza dell'ev. amministratore e lo Stato della fonte, ossia dove si trova la società.

In tale circostanza, la Svizzera avrebbe diritto a prelevare le proprie imposte sul reddito dell'amministratore (tra l'altro in misura molto maggiore rispetto all'imposta alla fonte che viene prelevata al lavoratore dipendente). Il contribuente, decaduto dallo *status* di frontaliere e "reintegrato", quindi, nei propri obblighi dichiarativi e impositivi in Italia, sarebbe imposto in Italia sulla totalità dei propri redditi, salvo poi dedurre il credito d'imposta per quanto versato all'estero in ottemperanza all'art. 24 CDI CH-I.

La GdF, invece, partendo dal presupposto che, in presenza di un socio unico o di maggioranza, l'amministratore di una società svizzera altro non sia che una mera "testa di legno" nelle mani del socio, ritiene che il ruolo del dipendente sia, in realtà, quello di amministratore e, come tale, il reddito prodotto non sia quello disciplinato dall'art. 49 TUIR, ma reddito assimilato a quello di lavoro dipendente *ex art. 50 comma 1. c-bis*)<sup>[58]</sup>. Non si dimentichi, inoltre, che, a parere dell'autorità italiana, simili strutture avrebbero avuto pura natura artificiosa, consentendo ai frontalieri di ottenere un vantaggio fiscale illegittimo<sup>[59]</sup>. Si tratterebbe, quindi, di un comportamento elusivo. Tuttavia, la perseguibilità di simili condotte, e, di conseguenza, il disconoscimento dei benefici convenzionali su tale base, come già detto, non è ammessa secondo la CDI CH-I. Infat-

[58] Articolo 50 Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:  
"1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:

...

*c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente".*

[59] Secondo la GdF: "Si osserva che la condotta di [...] ha consentito allo stesso di essere sottoposto in Svizzera ad una minima tassazione sul lavoro dipendente. Diversamente se avesse dichiarato ipotetici compensi, in qualità di amministratore, questi avrebbero subito una tassazione ben più onerosa nello Stato di corresponsione (pari al 30% circa di ritenuta a titolo di imposta)".

ti, nonostante il preambolo faccia riferimento all’*”impegno di ciascuno degli Stati contraenti alla più rigorosa applicazione di tutte le disposizioni intese a combattere l’evasione e la frode fiscale previste dalla propria legislazione fiscale interna”*, giova ribadire che tale inciso ha una mera valenza declamatoria e non vincolante<sup>[60]</sup>.

Infine, è doveroso segnalare la sentenza della Corte di Cassazione Civile Sent. Sez. 5 Num. 24160 pubblicata in data 9 settembre 2024.

In tale pronuncia, in estrema sintesi, viene riconosciuto il diritto del contribuente al riconoscimento del credito di imposta, anche in presenza di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi (contestazione mossa a tutti i frontalieri ricaduti nella fattispecie in esame e ai quali è stato riqualficato il reddito). Nella sentenza, la Suprema Corte afferma: *“... l’art. 169 Tuir, nell’attribuire generale prevalenza agli accordi internazionali contro la doppia imposizione, fa salva l’applicazione delle norme dello stesso Tuir solo se concretamente più favorevoli al contribuente, con la conseguenza che all’odierna contribuente, per negarle la detrazione d’imposta contro la doppia imposizione, non può opporsi l’omessa presentazione della dichiarazione o l’omessa indicazione dei redditi prodotti all’estero nella dichiarazione presentata.*

*Dunque, in presenza di un obbligo internazionale incondizionato dello Stato italiano di evitare la doppia imposizione al contribuente residente il cui reddito sia assoggettato ad imposizione sia nello Stato in cui sia prodotto e percepito, sia in Italia, l’art. 165, comma 8, Tuir non può applicarsi, mentre può generalmente applicarsi al contribuente residente i cui redditi siano stati prodotti e tassati (anche) in uno Stato con il quale l’Italia non ha concluso una Convenzione contro la doppia imposizione (o in uno Stato verso il quale l’Italia non abbia, comunque, l’obbligo giuridico di neutralizzare la doppia imposizione nei confronti del contribuente suo residente).”*

#### 4.5 ULTIMI SVILUPPI

L’attività sin qui descritta è stata oggetto di dibattiti politici in entrambi i Paesi.

<sup>[60]</sup> Messaggio del Consiglio federale all’Assemblea federale concernente una convenzione di doppia imposizione conclusa con l’Italia del 5 maggio 1976, in: FF 1976 II 665, p. 667-668.

Dal lato svizzero, i deputati GIORGIO FONIO, SIMONE GIANINI E PIERO MACHESI, hanno presentato già nel mese di febbraio 2024, un'Interpellanza parlamentare (la n. 24.3073), titolata «Quali possibilità d'intervento nei confronti di misure unilaterali in materia fiscale da parte dell'Italia?»<sup>[61]</sup>. In tale interpellanza, i politici svizzeri si interrogavano in merito alle potenziali misure di tutela che la Svizzera avrebbe potuto intraprendere<sup>[62]</sup>. Il parere del Consiglio federale (del 1 maggio 2024) riporta testualmente: *“La Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali segue dal 2023 la tematica dell'imposizione in Italia dei soci che sono al contempo impiegati della loro Sagl secondo il diritto svizzero.*

*La delegazione svizzera ha segnalato questa tematica alla delegazione italiana anche nella riunione tenutasi il 28 e 29 settembre 2023 ad Ascona nel quadro dell'incontro annuale previsto dall'Accordo del 3 ottobre 1974 tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine. Da un punto di vista tecnico, si tratta di un «conflitto di qualificazione» che si verifica abbastanza frequentemente nell'ambito dell'applicazione di convenzioni per evitare le doppie imposizioni. In questo caso le autorità fiscali italiane riqualificano il reddito deri-*

<sup>[61]</sup> Interpellanza parlamentare n. 24.3073 del 29.02.2024, titolata: “Quali possibilità d'intervento nei confronti di misure unilaterali in materia fiscale da parte dell'Italia?”, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefit?AffairId=20243073> (consultato il 03.03.2025).

<sup>[62]</sup> Segnatamente, l'interpellanza cita testualmente: “Negli scorsi mesi in Italia sono state avanzate varie proposte a più livelli istituzionali, volte nelle intenzioni a tutelare il proprio (dell'Italia) mercato del lavoro nelle zone di confine. Parimenti vi è notizia (cfr. l'articolo a firma Amaddeo/Vorpe su La Regione dello scorso 14 febbraio) di attività d'indagine intrapresa dall'Italia nei confronti dei frontalieri che risultano anche titolari di Sagl in Svizzera, specie in Ticino.

Come già accaduto con la contestazione di stabili organizzazioni delle banche svizzere in Italia qualche anno fa e così come sta appunto accadendo ora con l'assoggettamento del salario netto del vecchio frontaliere alla quota di partecipazione del 3-6% da destinare al servizio sanitario nazionale italiano, lo scopo di queste ulteriori iniziative italiane sembrerebbe essere quello di attrarre ad imposizione i redditi di questi contribuenti, nel caso di titolari di Sagl, che non dovrebbero quindi più essere considerati frontalieri, e cioè dipendenti, ma indipendenti. I periodi fiscali di riferimento sarebbero gli ultimi cinque. Per tali periodi, le imposte alla fonte sono già state regolarmente prelevate sui frontalieri, così come anche i ristorni già versati all'Italia.

Questa operazione, comporterebbe la disapplicazione dell'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri e il regime impositivo ancora recentemente concordato. In assenza di avvisi o azioni contrari, si ricadrebbe in una situazione di acquiescenza, da parte svizzera, con implicita accettazione di simili azioni.

Si pone, quindi, la questione a sapere:

1. Il Consiglio federale è al corrente di tali misure?
2. Cosa intende fare nei confronti di tale prassi italiana che comporterebbe una doppia imposizione sui redditi dei frontalieri oggetto d'indagine?
3. Qualora l'Italia procedesse effettivamente nei termini indicati, il Consiglio federale intende richiedere la restituzione dei ristorni versati?
4. Quali misure, eventualmente anche di reazione da parte Svizzera, intende prendere il Consiglio federale nei confronti di iniziative unilaterali italiane che si ponessero in contrasto con i trattati internazionali sottoscritti e le diffuse dichiarazioni d'intesa politica?”

*vante da un'attività lucrativa dipendente che il contribuente ha conseguito come impiegato della sua Sagl come reddito derivante da un'attività lucrativa indipendente. Se, nel quadro dei colloqui bilaterali, la qualificazione proposta dall'Italia dovesse essere mantenuta, la Svizzera richiederà una corrispondente restituzione o compensazione per i ristorni versati per questi contribuenti”.*

Quindi, se da un lato, il focus principale è posto sul monitoraggio delle attività che seguiranno e sull'eventuale necessità di richiedere la restituzione dei ristorni versati nei confronti dei vecchi frontalieri oggi oggetto di attività di accertamento da parte italiana, anche in Italia la politica è stata interessata del tema.

Nel mese di aprile 2024, gli onorevoli CHIARA BRAGA e TONI RICCIARDI hanno presentato un'Interrogazione a risposta in commissione, n. 5/02237, nella quale si poneva la problematica relativa agli accertamenti posti in essere dalla GdF nei confronti dei frontalieri titolari di Sagl<sup>[63]</sup>. Dal testo emerge come, *“risulta agli interroganti che l'attività nazionale da parte degli organismi di vigilanza fiscale, Guardia di finanza ed Agenzia delle entrate, sarebbe stata intrapresa unilateralmente senza alcuna consultazione con la corrispondente autorità fiscale svizzera;*

*nello specifico, la normativa elvetica prevede che le figure di socio, anche nella sua forma più estrema (titolare del 100 per cento delle quote), amministratore e dipendente, possano coesistere, tant'è che codesti contribuenti sono tutti in possesso di regolare permesso di lavoro (categoria G) espressamente previsto dalla Confederazione elvetica, per i lavoratori dipendenti frontalieri;*

*negli accordi bilaterali tra Italia e Svizzera del 1974 e più volte ratificati, è previsto il divieto di discriminazione, con ciò comportando che la normativa prevista nel Paese dove viene svolta l'attività lavorativa si applica allo stesso modo sia per i residenti, sia per i frontalieri: se alla luce di quanto esposto, non si ritenga opportuno, per quanto di competenza, affrontare la questione attraverso un urgente tavolo di lavoro, che coinvolga anche la Confederazione elvetica, sospendendo, nelle more della conclusione dei lavori di coordinamento, l'attività di accertamento da parte della Guardia di finanza;*

<sup>[63]</sup> Vedasi, Interrogazione a risposta in commissione 5-02237 presentato da BRAGA CHIARA, testo di giovedì 4 aprile 2024, Seduta n. 273, in: <https://aic.camera.it/aic/scheda.html?numero=5-02237&ramo=C&leg=19> (consultato il 03.03.2025).

*se non si ritenga opportuno che, in coerenza con quanto disposto dall'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente approvato dalla Legge n. 212 del 27 luglio 2000, sia riaffermato anche nel caso dei lavoratori frontalieri il principio della certezza giuridica in campo fiscale, in particolare chiarendo che le disposizioni tributarie in materia del contendere non possono avere effetto retroattivo e pertanto che le eventuali modifiche normative si applichino solamente per il futuro, evitando per i medesimi soggetti richieste fiscali insostenibili, ingiustificate e inaspettate.”*

In data 15 ottobre 2024, la sottosegretaria Lucia Albano ha risposto all'interrogazione ripercorrendo l'operato della GdF e dell'Agenzia delle Entrate, esordendo come di seguito: “[g]iòva preliminarmente osservare che, in linea generale, nell'espletamento delle attività di verifica e accertamento, gli organi della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate non sono sottoposti ad un obbligo di consultazione con le autorità estere”. Aggiunge: “[l]e richiamate attività di controllo, poste in essere dall'Agenzia delle entrate, in coordinamento con la Guardia di Finanza, hanno riguardato esclusivamente soggetti residenti in Italia che hanno applicato, erroneamente, il regime agevolato dei lavoratori frontalieri”. Si ribadisce che “Nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria, come anzidetto, ha accertato che l'attività effettivamente svolta dai soggetti sottoposti al controllo non integrava i requisiti per poter essere considerata come attività di lavoro dipendente, procedendo alla riqualificazione del reddito ai fini della sua corretta tassazione.”

Stando alla risposta fornita, inoltre, “Al riguardo, si precisa che le uniche disposizioni di recente introduzione, applicabili ai rapporti tra l'Italia e la Svizzera, sono quelle contenute nel nuovo Accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri del 23 dicembre 2020. Tale ultimo Accordo – non richiamato nell'interrogazione parlamentare in oggetto – si applica a partire dal 1 gennaio 2024, ossia successivamente ai periodi d'imposta che risultano interessati dai controlli della Guardia di Finanza, e prevede un regime transitorio, in base al quale continueranno ad applicarsi le disposizioni dell'Accordo del 1974 ai lavoratori frontalieri che integrino determinati requisiti”.

La risposta fornita, pertanto, parte dal presupposto che, benché si tratti di un rapporto disciplinato dal diritto internazionale, un confronto tra le autorità non sia necessario.

Ciononostante, come si è espletato nell'ambito dei capitoli precedenti, nel caso di un'incertezza normativa e/o di un disallineamento applicativo, una comunicazione istituzionale sarebbe più che auspicabile. Inoltre, si afferma che i contribuenti frontalieri avrebbero, loro stessi, errato nell'applicare la disciplina fiscale prevista per i frontalieri fiscali secondo, per stessa ammissione della sottosegretaria, la vigenza dell'Accordo 1974.

Ci si chiede, pertanto, come potrebbero le persone oggetto di accertamento aver errato, sia alla luce dell'analisi giuridica svolta nei capitoli precedenti, sia perché, a distanza di anni, avrebbero dovuto modificare la propria applicazione del diritto, modificando il proprio *status* da frontalieri fiscali a indipendenti/amministratori in assenza di modifiche significative.

A ciò si aggiunga che i controlli effettuati nei confronti dei contribuenti oggetto di analisi non sono stati volti ad analizzare "l'attività effettivamente svolta", quanto più, nei propri verbali si limitano ad affermare, come evidenziato in precedenza, che non può riconoscersi un rapporto di lavoro subordinato in quanto: *"l'organo volitivo dell'azienda è interpretato esclusivamente dallo stesso (socio di maggioranza ndr) e pertanto si può legittimamente affermare che i redditi percepiti dal socio di una società a ristretta base azionaria non possono essere configurabili quali redditi da lavoro dipendente, mancando il requisito della dipendenza e della etero-direzione (cfr. Ordinanza Cass. nr. 11161 del 28 aprile 2021), di conseguenza viene annullato il rapporto di subordinazione che è elemento distintivo della figura del lavoratore dipendente."*

Per concludere: *"...il dipendente ha formalmente sottoscritto un contratto quale subordinato, ma nella sostanza il Codice delle Obbligazioni Svizzero assegna all'assemblea dei soci, quale organo supremo, i poteri di nomina, revoca e discarico dei gerenti"* argomenti già commentati in precedenza ma che nulla hanno a che fare con una verifica puntuale dell'attività svolta.

A nulla sembrano essere valse le contro-osservazioni presentate da TONI RICCIARDI, il quale, replicando alla sottosegretaria ALBANO, rammentava che *"la legislazione elvetica prevede la possibile coesistenza in capo ad una stessa persona della qualità di amministratore di società e di dipendente della stessa. Si registra, dunque, una discrasia normativa tra*

*i due Paesi che, pur in assenza dell’obbligo giuridico richiamato dal Governo, impone allo Stato italiano una verifica del contesto normativo di riferimento”<sup>[64]</sup>.*

*Per concludere con l’appello: “...alla sensibilità della sottosegretaria e sottolinea che, per far fronte al problema sollevato, sarebbe particolarmente utile attivare interlocuzioni, anziché limitarsi ad intervenire in via legislativa. In tal modo si favorirebbe sul tema una interpretazione da parte dell’Agenzia delle entrate e della Guardia di Finanza più oggettiva e meno discrezionale e si favorirebbe un intervento maggiormente consapevole sulla posizione di quei soggetti che a causa della discrasia tra l’ordinamento giuridico italiano e quello svizzero si trovano oggi in quello che potrebbe definirsi un vero e proprio limbo fiscale”.*

<sup>[64]</sup> <https://documenti.camera.it/leg19/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2024/10/15/leg.19.bol0384.data20241015.com06.pdf>

## 5 BREVI CONCLUSIONI

L'attività di indagine avviata da parte dell'autorità italiana segue un ragionamento giuridico opinabile, basato su analisi ed interpretazioni discutibili, che portano a una riqualificazione reddituale che non sembra tenere in considerazione né l'inquadramento normativo internazionale, né tantomeno quanto previsto dall'ordinamento svizzero, oltre a disattendere la stessa giurisprudenza di fonte interna in ambito giuslavoristico.

Una simile attività comporta un'incerta e discutibile applicazione del diritto, con inevitabili conseguenze sia per i contribuenti, soggetti ad una prassi non chiara e con contestazioni confuse, sia per gli operatori del diritto che vengono a confrontarsi con delle tesi dal fondamento giuridico aleatorio.

Partendo dall'assunto che il diritto internazionale viene applicato dalla Svizzera, nel momento in cui riconosce ai contribuenti in analisi (frontalieri titolari di Sagl) il trattamento fiscale riservato dall'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri (1974 prima e 2020 poi) è, secondo l'interpretazione elvetica, che la posizione del contribuente dev'essere inquadrata. Fungono da supporto in questo senso non solo le disposizioni relative all'interpretazione dei trattati, il Commentario dell'M-OCSE, ma anche la giurisprudenza e le analisi condotte in campi del diritto limitrofi a quello fiscale.

È evidente che la soluzione migliore dev'essere ricercata nel dialogo tra i due Paesi e, per questa ragione, in assenza di un dialogo politico lineare e costruttivo, potrebbe essere opportuno per i contribuenti avviare la procedura amichevole secondo l'art. 26 CDI CH-I.

Diversamente, persistendo l'Italia nel proprio operato, oltre a quanto già esposto, comporterebbe l'assoggettamento del reddito di contribuenti già imposti alla fonte, in qualità di persone fisiche, e la necessaria restituzione dei ristorni che i Cantoni interessati hanno versato negli anni oggetto di accertamento in relazione ai predetti contribuenti.

**ANNO 2007**

- nr. **1** - L'AMMINISTRAZIONE NELLE SRL - SIMONE ALLODI
- nr. **2** - LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE - ALESSANDRO TURCHI
- nr. **3** - FINANZIAMENTO DEI SOCI - GIORGIO ZANETTI
- nr. **4** - LE NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO - PAOLO BRECCICIAROLI
- nr. **5** - BILANCIO E MISURAZIONE DELLA PERFORMANCE DELLE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT: PRINCIPI E STRUMENTI - MARCO GRUMO
- nr. **6** - LA NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO. PROFILI NORMATIVI, OBBLIGHI E ADEMPIMENTI A CARICO DEI DOTTORI COMMERCIALISTI - GIAN GAETANO BELLAVIA
- nr. **7** - LIMITI DELL'INFORMATIVA SOCIETARIA E CONTROLLO DEI BILANCI INFRANNUALI - ROBERTA PROVASI, DANIELE BERNARDI, CLAUDIO SOTTORIVA
- nr. **8** - LA PREVIDENZA NELLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA - ERNERSTO F. CARELLA
- nr. **9** - L'INTRODUZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI E IL COORDINAMENTO CON LE NORME FISCALI - MARIO DIFINO
- nr. **10** - LA GOVERNANCE DELLE SOCIETÀ A PARTECIPAZIONE PUBBLICA E IL PROCESSO DI ESTERNALIZZAZIONE DEI SERVIZI PUBBLICI LOCALI - CIRO D'ARIES
- nr. **11** - IL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE (ARTT. 117-129 T.U.I.R. E DM 9 GIUGNO 2004) - AMBROGIO PICOLLI
- nr. **12** - IL BILANCIO SOCIALE NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE - ADRIANO PROPERSI
- nr. **13** - LE PARTI E LA LORO ASSISTENZA IN GIUDIZIO - MARIACARLA GIORGETTI

**ANNO 2008**

- nr. **14** - Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs. n.139 del 28 giugno 2005 - a cura della Commissione Albo, Tutela e Ordinamento oe 2005-2007
- nr. **15** - CARTA EUROPEA DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE - A cura della Commissione Normative Comunitarie 2005-2007
- nr. **16** - ELEMENTI DI PROCEDURA CIVILE APPLICATI ALLE IMPUGNAZIONI DEL PROCESSO TRIBUTARIO - MARIACARLA GIORGETTI
- nr. **17** - IL PROCESSO DI QUOTAZIONE DELLE

PMI TRA PRESENTE E FUTURO: IL RUOLO DEL DOTTORE COMMERCIALISTA IN QUESTA FASE DI CAMBIAMENTO - CARLO ARLOTTA

nr. **18** - CONTROLLED FOREIGN COMPANIES LEGISLATION: ANALISI COMPARATA NEGLI STATI COMUNITARI - SEBASTIANO GARUFI

nr. **19** - IL CODICE DI CONDOTTA EU: FINALITÀ E ANALISI COMPARATIVA A LIVELLO EUROPEO - PAOLA SESANA

nr. **20** - IL DOTTORE COMMERCIALISTA E LA PIANIFICAZIONE E IL CONTROLLO NELLA PMI - ALDO CAMAGNI, RICCARDO CODA, RICCARDO SCLAVI

nr. **21** - LA NUOVA RELAZIONE DI CONTROLLO CONTABILE (ART.2409-TER DEL CODICE CIVILE) - DANIELE BERNARDI, GASPARE INSAUDO, MARIA LUISA MESIANO

**ANNO 2009**

nr. **22** - L'AZIONARIATO DEI DIPENDENTI COME FORMA DI INCENTIVAZIONE: ASCESA E DECLINO DELLE STOCK OPTION? - VITO MARRAFFA

nr. **23** - NORME ED ORIENTAMENTI RILEVANTI DELLA REVISIONE CONTABILE - MARIA LUISA MESIANO, MARIO TAMBORINI

nr. **24** - GLI ACCORDI GIUDIZIALI NELLA CRISI D'IMPRESA - CESARE ZAFARANA, MARIACARLA GIORGETTI, ALDO STESURI

nr. **25** - IL BILANCIO CONSOLIDATO E LE SCRITTURE DI CONSOLIDAMENTO - FRANCESCO GRASSO, PAOLO TERAZZI

nr. **26** - CONCILIAZIONE E MEDIAZIONE: ATTUALITÀ LEGISLATIVE E PROFILI OPERATIVI - ALDO STESURI

**ANNO 2010**

nr. **27** - LA CRISI D'IMPRESA - L'ATTESTAZIONE DI RAGIONEVOLEZZA DEI PIANI DI RISTRUTTURAZIONE EX ART.67, 3° COMMA, LETTERA D) L.F. - Commissione Gestione Crisi d'Impresa e Procedure Concorsuali

nr. **28** - IL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE (artt. 117-129 T.U.I.R. e DM 9 giugno 2004) seconda edizione - AMBROGIO PICOLLI

nr. **29** - L'ARBITRATO - ANALISI E COMMENTI DALLA RECENTE PRASSI - Commissione Arbitrato - ALESSANDRO AUGUSTO

nr. **30** - IL BILANCIO DI SOSTENIBILITÀ DELLE MULTIUTILITIES: ESPERIENZE A CONFRONTO - Commissione Bilancio Sociale - FRANCESCO RANDAZZO, CRISTIANA SCHENA,

GABRIELE BADALOTTI, EROS A. TAVERNAR

nr. **31** - LA RIFORMA DELLA REVISIONE LEGALE IN ITALIA: UNA PRIMA ANALISI DEL D. LGS. 39 DEL 27 GENNAIO 2010 - Commissione Controllo Societario - Gruppo di Lavoro: DANIELE BERNARDI, ANTONELLA BISESTILE, ALESSANDRO CARTURANI, ANNAMARIA CASASCO, GASPARE INSAUDO, LUCA MARIANI, GIORGIO MORETTINI, MARCO MORONI, GIANLUCA OFFICIO, MASSIMILIANO PERGAMI, ROBERTA PROVASI, MARCO RESCIGNO, CLAUDIO SOTTORIVA, MARIO TAMBORINI

nr. **32** - OBBLIGO P.E.C. - OPPORTUNITÀ E PROBLEMATICHE PER GLI STUDI PROFESSIONALI - Commissione Informatica e Codice Civile A.A. - Gruppo di Lavoro: FABRIZIO BAUDO, DAVIDE CAMPOLUNGI, FILIPPO CARAVATI, ALBERTO DE GIORGI, GIANLUCA DE VECCHI, PIETRO LONGHI, DANIELE TUMIETTO

nr. **33** - NUOVA TARIFFA PROFESSIONALE - COMMENTO ALLE MODIFICHE INTERVENUTE - MARIO TRACANELLA

#### ANNO 2011

nr. **34** - PERDITE DI VALORE E AVVIAMENTO SECONDO I PRINCIPI IFRS - RICCARDO BAUER, CLAUDIA MEZZABOTTA

nr. **35** - PATRIMONIALIZZARE E SOSTENERE LA COMPETITIVITÀ DELLE PMI ITALIANE: LA QUOTAZIONE SU AIM ITALIA - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - Gruppo di lavoro: CARLO ARLOTTA, FRANCO BERTOLETTI, ELISABETTA CODA NEGOZIO, CARLO PESARO, GIORGIO VENTURINI

nr. **36** - LA MEDIAZIONE CIVILE - NOVITÀ NORMATIVE E CONTESTO OPERATIVO - Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - MARIA RITA ASTORINA e CLAUDIA MEZZABOTTA

nr. **37** - LA MEDIAZIONE CIVILE - LE TECNICHE DI GESTIONE DEI CONFLITTI - Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - MARIA RITA ASTORINA e CLAUDIA MEZZABOTTA

nr. **38** - CARATTERI E DISCIPLINA DEL CONCORDATO FALLIMENTARE - CARLO BIANCO, MARIACARLA GIORGETTI, PATRIZIA RIVA, ALDO STESURI, CESARE ZAFARANA

nr. **39** - REMUNERARE GLI AMMINISTRATORI - COMPENSI INCENTIVI E GOVERNANCE - GIANLUIGI BOFFELLI

#### ANNO 2012

nr. **40** - SCRITTI DI LUIGI MARTINO - Comitato Editoriale - GIANBATTISTA STOPPANI e DARIO VELO

nr. **41** - ASPETTI FISCALI DELLE OPERAZIONI

STRAORDINARIE PER I SOGGETTI IAS/IFRS - Commissione Diritto Tributario Nazionale - EMANUELA FUSA

nr. **42** - L'ACCERTAMENTO TECNICO DELL'USURA PER LE APERTURE DI CREDITO IN CONTO CORRENTE - Commissione Banche, Intermediari Finanziari e Assicurazioni - MARCO CAPRA, ROBERTO CAPRA

nr. **43** - IL NUOVO CONCORDATO PREVENTIVO A SEGUITO DELLA RIFORMA - Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali

nr. **44** - INTRODUZIONE ALL'ISTITUTO DEL TRUST - Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni

nr. **45** - AMBITI DI APPLICAZIONE DEL TRUST - Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni

#### ANNO 2013

nr. **46** - ARBITRO BANCARIO FINANZIARIO - Commissione Metodi ADR

nr. **47** - IL RISCHIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE NEL BILANCIO IAS ED IN QUELLO OIC - Commissione Principi Contabili - GIROLAMO MATRANGA

nr. **48** - LA MEDIAZIONE CIVILE NELLE LITI FRA SOCI: PROFILI GIURIDICI ED EFFICACIA NEGOZIALE - Commissione Metodi ADR - MARIA RITA ASTORINA, MARCELLA CARADONNA

nr. **49** LA FISCALITÀ DELLA PRODUZIONE NELLE FONTI DI ENERGIE RINNOVABILI - Commissione Diritto Tributario Nazionale - FEDERICA FIORANI

nr. **50** - IL MODELLO GBS 2013: LO STANDARD ITALIANO PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE - Commissione Bilancio Integrato - CLAUDIO BADALOTTI, DARIO VELO, GABRIELE BADALOTTI

#### ANNO 2014

nr. **51** - I REGOLAMENTI APPLICATIVI DEL D.LGS. 39/2010 SULLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI EMANATI DAL MEF - Commissione Controllo Societario

nr. **52** - LA PREVIDENZA NELLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA - Commissione Cassa Previdenza Dottori Commercialisti - ERNESTO CARELLA

nr. **53** - COMUNICARE CON INVESTITORI E FINANZIATORI: IL RUOLO DEL BUSINESS PLAN - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - FRANCESCO ALDO DE LUCA e ALESSANDRA TAMI

nr. **54** - LA DIRETTIVA 2013/34/UE RELATIVA AI BILANCI D'ESERCIZIO E CONSOLIDATI - NOVITÀ E RIFLESSI SULLA DISCIPLINA NAZIONALE

- Commissione Principi Contabili - TIZIANO SESANA  
 nr. **55** - GLI OBBLIGHI DI SICUREZZA NEI LUOGHI DI LAVORO - Commissione Lavoro - MONICA BERNARDI, BERNARDINA CALAFIORI, GABRIELE MOSCONE, PATRIZIA ROSSELLA STERZA, SERGIO VIANELLO  
 nr. **56** - LE START-UP INNOVATIVE - Commissioni Start-up, Microimprese e Settori Innovativi e Diritto Tributario Nazionale - ANTONIO BINACCHI e ALESSANDRO GALLI

**ANNO 2015**

nr. **57** - IL CONCORDATO PREVENTIVO: RIFLESSIONI TEORICHE - Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali - GIANNICOLA ROCCA  
 nr. **58** - IL CONCORDATO PREVENTIVO: ESPERIENZE EMPIRICHE - Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali - GIANNICOLA ROCCA  
 nr. **59** - IL CONTROLLO DELLA LIQUIDITÀ NELLE STRATEGIE AZIENDALI E NELLE SITUAZIONI DI CRISI. IL CONTRIBUTO DEL BUSINESS PLAN - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - CARLO ARLOTTA, SALVATORE CARBONE, FRANCESCO ALDO DE LUCA, ALESSANDRA TAMI  
 nr. **60** - LA COLLABORAZIONE VOLONTARIA. I DIVERSI PERCHÉ DI UNA SCELTA (QUASI) OBBLIGATA - Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni - MARCO SALVATORE, PAOLO LUDOVICI, FABRIZIO VEDANA  
 nr. **61** - RELAZIONE DI REVISIONE. LE NOVITÀ AL GIUDIZIO SUL BILANCIO INTRODOTTE DAGLI ISA ITALIA - Commissione Controllo Societario - DANIELE BERNARDI, GASPARE INSAUDO, LUCA MAGNANO SAN LIO, CLAUDIO MARIANI  
 nr. **62** - ACCERTAMENTO SINTETICO, REDDITOMETRO E «REDDITEST» - Commissione Diritto Tributario Nazionale - ALESSANDRO CERATI

**ANNO 2016**

nr. **63** - IL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE (artt. 117-129 T.U.I.R. e DM 9 giugno 2004) - terza edizione - Commissione Diritto Tributario Nazionale - AMBROGIO ANDREA PICOLLI  
 nr. **64** - REVISIONE DELLA CONTABILITÀ DI CONDOMINIO - Gruppo di lavoro della Commissione Amministrazioni Immobiliari  
 nr. **65** - APPUNTI PER UNA CULTURA DI PARITÀ - Commissione Pari Opportunità - GRAZIA TICOZZELLI  
 nr. **66** - DEMATERIALIZZAZIONE DOCUMENTALE:

TEMI PER LA CONSULENZA. PRIMA PARTE. CONSERVAZIONE DIGITALE. EVOLUZIONE DEL QUADRO NORMATIVO - Commissione Informatica CCAA e Registro Imprese di Milano - PIETRO LUCA AGOSTINI, RUGGIERO DELVECCHIO, DAVIDE GRASSANO, GIUSEPPE MANTESE, FRANCESCO MILANO  
 nr. **67** - DEMATERIALIZZAZIONE DOCUMENTALE: TEMI PER LA CONSULENZA. SECONDA PARTE. FATTURA ELETTRONICA. SCENARI - Commissione Informatica CCAA e Registro Imprese di Milano - PIETRO LUCA AGOSTINI, FILIPPO CARAVATI, PAOLO A. CATTI, CLAUDIO RORATO

nr. **68** - IL WELFARE AZIENDALE. DALLA TEORIA ALLA PRATICA - Commissione Lavoro - LORIS BERETTA, VITTORIO DE LUCA e SALVATORE VITIELLO  
 nr. **69** - IL BILANCIO INTEGRATO PER LE PMI - Commissione Bilancio Integrato

**ANNO 2017**

nr. **70** - LA NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO PER I PROFESSIONISTI - L'OPERATIVITÀ DEL D.LGS. 231/2007 E LE INDICAZIONI DI MATRICE INTERNAZIONALE - Commissione Antiriciclaggio - BARBARA ARBINI, ANDREA BIGNAMI, ANTONIO FORTAREZZA  
 nr. **71** - SISTEMI DI ALLERTA INTERNA - IL MONITORAGGIO CONTINUATIVO DEL PRESUPPOSTO DI CONTINUITÀ AZIENDALE E LA SEGNALEAZIONE TEMPESTIVA DELLO STATO DI CRISI DA PARTE DEGLI ORGANI DI VIGILANZA E CONTROLLO SOCIETARIO - GUIDA IN MATERIA DI SISTEMI DI ALLERTA PREVENTIVA - Commissione Controllo Societario - DANIELE BERNARDI, MASSIMO TALONE  
 nr. **72** - LA GESTIONE E IL CONTROLLO DELLA TESORERIA E DEI RISCHI FINANZIARI NELLE PMI - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - RICCARDO CODA  
 nr. **73** - APPALTO E RAPPORTI DI LAVORO - Commissione Lavoro - BERNARDINA CALAFIORI, SERGIO VIANELLO

**ANNO 2018**

nr. **74** - LE AMMINISTRAZIONI STRAORDINARIE FRA SALVAGUARDIA DELLA CONTINUITÀ, TUTELA DEI LIVELLI OCCUPAZIONALI ED EFFICACIA DELLE AZIONI DI RISANAMENTO - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa - GIANNICOLA ROCCA, DIEGO CORRADO  
 nr. **75** - IL CONCORDATO CON CONTINUITÀ AZIENDALE

- Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa - GIANNICOLA ROCCA e GIUSEPPE ACCIARO

nr. **76** - SMART WORKING: LE REGOLE APPLICATIVE - Commissione Lavoro - LORIS BERETTA, BERNARDINA CALAFIORI, GIADA ROSSI, SERGIO VIANELLO

nr. **77** - GLI STRUMENTI DI FINANZIAMENTO PER LE START-UP E PMI - Commissione Start-up, Microimprese e Settori Innovativi - a cura CRISTINA ERMINERO, EZIO ESTE, RICCARDO RICCI

nr. **78** - L'EDUCAZIONE FINANZIARIA PER CONSUMATORI, RISPARMIATORI, IMPRESE. GLI STRUMENTI DI PAGAMENTO - GLI STRUMENTI DI INVESTIMENTO - GLI STRUMENTI DI FINANZIAMENTO - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - VANINA STAGNO PIANTANIDA

#### ANNO 2019

nr. **79** - IL NUOVO TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI SECONDO IL CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa - GIANNICOLA ROCCA, ANTONIO DI FALCO

nr. **80** - GOVERNANCE E CONTROLLI INTERNI NELLE SOCIETÀ NON QUOTATE ALLA LUCE DEL CODICE DELLA CRISI DI IMPRESA - Gruppo di lavoro trasversale delle Commissioni Governance delle Società Quotate, Controllo Societario e Revisione, Compliance e Modelli Organizzativi - FRANCESCA NOVATI, ROSANNA VICARI

#### ANNO 2020

nr. **81** - LA LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE - Commissione Procedure Concorsuali - ROBERTO MARCIANESI

#### ANNO 2021

nr. **82** - L'ABROGAZIONE DELLE TARIFFE PROFESSIONALI E LE NOVITÀ DEL D.M. 140/2012 - PARAMETRI - Commissione Liquidazione Parcelle - ANGELO DI LEVA

nr. **83** - LA SOCIETÀ BENEFIT - START UP INNOVATIVE, MICROIMPRESE E SETTORI INNOVATIVI - MARIA CONCETTA RIZZO

nr. **84** - STRATEGIE E STRUMENTI DI RISANAMENTO NEL CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA E NEL DIRITTO EMERGENZIALE - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento d'Impresa - GIANNICOLA ROCCA

nr. **85** - IL DOTTORE COMMERCIALISTA E LE OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE AZIENDALE - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - FRANCESCO SANTORI, RICCARDO SCLAVI, ALESSANDRA TAMI, LUCIANO TARANTINO, ALBERTO ZAPPONI.

nr. **86** - GLI OBIETTIVI DELL'AGENDA 2030 E LA PROFESSIONE DEL DOTTORE COMMERCIALISTA. LA SFIDA DELLA SOSTENIBILITÀ. LA CONSULENZA ALLE IMPRESE PER UNA STRATEGIA DI SOSTENIBILITÀ E PER LA COMUNICAZIONE DELLA SOSTENIBILITÀ - Commissione Bilancio Integrato e Sociale - AUTORI VARI

#### ANNO 2022

nr. **87** - I NUOVI ENTI DEL TERZO SETTORE - Commissione Enti Non Profit e Cooperative Sociali - AUTORI VARI.

nr. **88** - GESTIONE E VALORIZZAZIONE DEGLI UNLIKELY TO PAY: ASPETTI NORMATIVI, FISCALI E OPERATIVI - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa - PAOLO RINALDI, GIANNICOLA ROCCA.

nr. **89** - LA TASSAZIONE DEI REDDITI DERIVANTI DALL'INCASSO DELLE RENDITE LPP SVIZZERE (c.D. Secondo pilastro): aspetti normativi, interpretazioni e criticità. Approfondimenti e spunti di riflessione - Gruppo di Lavoro in collaborazione con CODIS Lombardia - MARCO BARASSI, GUIDO BELTRAME, BRUNO GARBELLINI, SANDRO LA CIACERA

nr. **90** - LA COMPOSIZIONE NEGOZIATA QUALE SOLUZIONE ALLA CRISI D'IMPRESA - GIANNICOLA ROCCA - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa

#### ANNO 2023

nr. **91** - IL FINANZIAMENTO ALLE IMPRESE NEL CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA - GIANNICOLA ROCCA - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa

#### ANNO 2025

nr. **92** - CONTESTAZIONI SU CREDITO DI IMPOSTA, RICERCA E SVILUPPO. PROFILI AMMINISTRATIVI, PENALI, STRATEGIE DIFENSIVE, SANATORIA E CERTIFICAZIONE - VITO MARRAFFA, CON IL CONTRIBUTO DI: A. BENEDETTI; G. CARÀ; G. FERRARI; F. FERRI; V. GIORDANO; I. LA CANDIA; V. MARRAFFA; F. TADDEI - Commissione Contenzioso Tributario

Finito di stampare  
nel mese di giugno 2025

**Publydecor**  
Osnago (LC)

Il presente documento di lavoro si pone lo scopo di fornire una disamina giuridica volta ad analizzare le indagini avviate dalla Guardia di Finanza (GdF) verso la fine del 2023 nei confronti di contribuenti rientranti nella categoria dei cd. “frontalieri” dipendenti, residenti in Italia, al contempo soci (unici o, comunque, detentori di quote rilevanti) di una società a garanzia limitata (Sagl) con sede in Svizzera, rispettivamente nel Cantone Ticino. Nello specifico, l’attività d’indagine è volta a disconoscere lo status di lavoratore frontaliero (così come definito dagli Accordi sulla fiscalità dei frontalieri siglati tra Italia e Svizzera nel 1974 e nel 2020), con conseguente modifica del trattamento fiscale.

Secondo la teoria seguita dall’autorità italiana, qualora il frontaliero abbia costituito una Sagl sul territorio svizzero (risp. ticinese), come detto detenendo una quota rilevante, e ne risulti dipendente, lo schema realizzato andrebbe disconosciuto e riqualificato. Non si tratterebbe, infatti, ad avviso dell’Italia, di un rapporto di dipendenza, bensì il lavoratore dipendente/socio produrrebbe un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ai sensi dell’art. 50 art. 1 comma c-bis) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Ciò comporterebbe una riqualificazione del reddito realizzato con conseguenze di non poco rilievo in termini di imposte da pagare e relative sanzioni, derivanti anche dalla circostanza che, mentre il lavoratore frontaliero non è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, il titolare di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente non è esonerato da tale adempimento sicché si configurerebbe un illecito comportamento (omessa presentazione della dichiarazione) che potrebbe avere, in taluni casi, addirittura risvolti penali. Oltre all’omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si aggiungerebbe anche l’omessa/incompleta presentazione del quadro RW relativamente all’eventuale conto corrente detenuto in Svizzera e sul quale viene accreditato lo stipendio.

Questo documento, dopo aver analizzato i presupposti sui quali tale attività viene intrapresa, intende affrontare la questione attraverso l’analisi della fattispecie evidenziando le criticità dell’interpretazione proposta dai verificatori.