

SUPSI

La qualificazione del reddito secondo l'ordinamento italiano: il caso delle SAGL svizzere

Università degli Studi di Ferrara, Dipartimento di Giurisprudenza

Francesca Amaddeo

avv. dr.

Docente-ricercatrice Centro competenze tributarie e giuridiche,

SUPSI DEASS

of Counsel, Belluzzo International Partners, Switzerland

francesca.amaddeo@supsi.ch

30.04.2025

Il casus belli



Il casus belli

Il fenomeno del “frontalierato”



Basi legali:

- [Convenzione contro le doppie imposizioni italo-svizzera \(CDI I-CH; RS 0.672.945.41\);](#)
- [Accordo sui frontalieri 1974 \(RS 0.642.045.43\);](#)
- [Nuovo Accordo sui frontalieri 2020;](#)
- [Accordo amichevole COVID-19 sul telelavoro;](#)
- [Dichiarazione congiunta Italia-Svizzera del 20 aprile 2023.](#)

Vecchia storia... o sempre nuova?

Pagina 2 del «Popolo e Libertà» - del 21 maggio 1976 - N. 117

La doppia imposizione con l'Italia

BERNA, 20 (Afs). — Il Consiglio federale sottopone alle Camere, per approvazione, la convenzione conclusa con l'Italia lo scorso 9 marzo per evitare le doppie imposizioni fiscali. Alla convenzione è escluso un protocollo volto a regolare talune questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio. Anche per questo protocollo, il Consiglio federale chiede la ratifica delle Camere.

Era dal 1928 che Berna e Roma trattavano, ovviamente con lunghe pause, per giungere ad un accordo che evitasse la doppia imposizione fiscale. Dopo la guerra, vi sono stati ben quattro vani tentativi: nel 1950, nel 1957, nel 1961 e nel 1969. Ora, finalmente, si è arrivati ad un accordo che colma una grossa lacuna nelle relazioni fra i due Stati.

La convenzione per la Svizzera assume un'importanza particolare visto che il nostro paese figura fra i massimi investitori in Italia, e precisamente al secondo posto, subito dopo gli Stati Uniti e prima della Gran Bretagna e della Repubblica federale tedesca. Inoltre, il fisco italiano colpisce fortemente i redditi dei residenti svizzeri in Italia. Per di più, con la riforma fiscale del '74, le persone e le società residenti in Italia che ricevono redditi dalla Svizzera sono esposte a una doppia imposizione che è sgravata solamente in debole misura da disposizioni interne italiane. La convenzione ora stipulata, pur dando larga soddisfazione alla

re scambiata solo nell'ambito della prassi amministrativa normale. Nessun scambio d'informazioni è ammesso nel caso in cui le stesse potrebbero ledere un segreto commerciale, bancario, industriale o professionale.

RIPERCUSSIONI FINANZIARIE

Come qualsiasi altra convenzione del genere, anche questa implica un abbandono di entrate fiscali da parte dei due Stati. Da parte svizzera, questo abbandono si presenta sotto due aspetti. Da un lato, la parte dell'imposta preventiva che eccede le aliquote limitate d'imposizione dei dividendi (15 per cento) e degli interessi (12,5 per cento) dovrà essere rimborsata ai residenti d'Italia (persone fisiche e società) che ne fanno richiesta. La perdita, difficilmente valutabile ora mancano le statistiche, sarà soprattutto a carico della Confederazione. L'altra diminuzione di introiti fiscali è contenuta dal computo globale d'imposta per i dividendi, gli interessi e i canoni ricevuti da residenti della Svizzera.

Anche qui è impossibile fornire cifre, nemmeno approssimative. Un terzo del costo globale di tale computo sarà a carico della Confederazione, il resto dei Cantoni (e dei Comuni). Di fronte a queste perdite d'entrate fiscali, della convenzione potrebbero derivare però anche alcuni vantaggi finanziari per il fisco svizzero. Gli ammontari lordi dei redditi

provenienti dall'Italia sarebbero imponibili in Svizzera, mentre finora si doveva ammettere a titolo di deduzione l'ammontare dell'imposta italiana alla fonte (per i dividendi, ad esempio, il 30 per cento). Va ricordato inoltre che le convenzioni del genere non sono concluse nell'interesse del fisco, ma in favore dei contribuenti, oltre che alla liberalizzazione degli scambi.

I vantaggi economici e finanziari della convenzione — rileva per concludere il messaggio presentato dal Consiglio federale alle Camere — sono essenziali in regione dell'estensione degli investimenti svizzeri in Italia, ma anche degli interessi italiani in Svizzera. La convenzione offre vantaggi considerevoli agli investitori di nati svizzeri in Italia. Vero è che le concessioni accordate all'Italia non sono insignificanti. Le aliquote relativamente elevate accordate all'Italia si spiegano con le particolarità delle relazioni economiche e finanziarie fra i due Paesi.

ENTRATA IN VIGORE

Secondo il patto, la convenzione del costo globale del fisco italiano sarà in vigore retroattivamente al 1. gennaio 1974. Essa sostituirà nel contempo quella dei redditi fischi, conclusa per evitare la doppia imposizione limitatamente ai redditi derivanti dalla navigazione aerea, marittima e lacustre.

Iniziata la fienazione

Doppia imposizione con l'Italia: sottoposta alle Camere la convenzione

BERNA, 20. — Il Consiglio federale sottopone alle Camere, per approvazione, la convenzione conclusa con l'Italia lo scorso 9 marzo per evitare le doppie imposizioni fiscali. Alla convenzione è escluso un protocollo volto a regolare talune questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio. Anche per questo protocollo, il Consiglio federale chiede la ratifica delle Camere.

Era dal 1928 che Berna e Roma trattavano, ovviamente con lunghe pause, per giungere ad un accordo che evitasse la doppia imposizione fiscale. Dopo la guerra, vi sono stati ben quattro vani tentativi: nel 1950, nel 1957, nel 1961 e nel 1969. Ora, finalmente, si è arrivati ad un accordo che colma una grossa lacuna nelle relazioni fra i due Stati.

La convenzione per la Svizzera assume

un'importanza particolare visto che il nostro paese figura fra i massimi investitori in Italia, e precisamente al secondo posto, subito dopo gli Stati Uniti e prima della Gran Bretagna e della Repubblica federale tedesca. Inoltre, il fisco italiano colpisce fortemente i redditi dei residenti svizzeri in Italia. Per di più, con la riforma fiscale del '74, le persone e le società residenti in Italia che ricevono redditi dalla Svizzera sono esposte a una doppia imposizione che è sgravata solamente in debole misura da disposizioni interne italiane. La convenzione ora stipulata, pur dando larga soddisfazione alla

conclusa nell'interesse del fisco, ma in favore dei contribuenti, oltre che della liberalizzazione degli scambi.

I vantaggi economici e finanziari della convenzione — rileva per concludere il messaggio presentato dal Consiglio federale alle Camere — sono essenziali in ragione dell'estensione degli investimenti svizzeri in Italia, ma anche degli interessi italiani in Svizzera. La convenzione offre vantaggi considerevoli agli investitori diretti svizzeri in Italia. Vero è che le concessioni accordate all'Italia non sono insignificanti. Le aliquote relativamente elevate accordate all'Italia si spiegano con le particolarità delle relazioni economiche e finanziarie fra i due paesi.

Entrata in vigore
Secondo il patto, la convenzione,

Secondo il patto, la convenzione del costo globale del fisco italiano sarà in vigore retroattivamente al 1. gennaio 1974. Essa sostituirà nel contempo quella dei redditi fischi, conclusa per evitare la doppia imposizione limitatamente ai redditi derivanti dalla navigazione aerea, marittima e lacustre.

Entrata in vigore
Secondo il patto, la convenzione,

È stato formalizzato il ristorno per l'Italia

BERNA, 27 — L'ambasciatore d'Italia a Berna, Gerolamo Pignatti, e l'ambasciatore Emanuel Diez del Dipartimento politico federale si sono incontrati martedì a Berna per concludere gli atti formali per l'entrata in vigore della convenzione italo-svizzera sulla doppia imposizione e dell'accordo relativo alla imposizione dei lavoratori «frontalieri» e alla compensazione finanziaria in favore dei Comuni italiani di confine.

Tali accordi sono pertanto divenuti pienamente operanti, per l'Italia e per la Svizzera, a partire da oggi, anche se la loro validità retroagisce rispettivamente al 1. gennaio di quest'anno per la convenzione contro le doppie imposizioni e al 1. gennaio 1974 per l'accordo sull'imposizione dei «frontalieri» e sulla compensazione finanziaria.

G. A. 6900 Lugano 3 Pr. 070

Giornale d'opinione

Mercoledì 28 marzo 1979

GAZZETTA TICINESE

Redazione e Amministrazione:
Via Mercozi 5 - Tel. 51 27 64
Amministratore e ufficio pubblicità:
Via alla Campagna 2A - 060 Lugano - Tel. 52 43 43

Cantone ticinese

Anno 179 - N. 72
Il più antico quotidiano della Svizzera italiana
di ispirazione liberale

La missione della stampa d'un libero paese
si lega intimamente con la causa
della libertà di tutti i popoli.

Carlo Battaglini, 1980

La Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni

Testo originale

0.672.945.41

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
Approvata dall'Assemblea federale il 24 ottobre 1978¹
Istrumenti di ratificazione scambiati il 27 marzo 1979
Entrata in vigore il 27 marzo 1979
(Stato 13 luglio 2016)

*Il Consiglio federale svizzero
ed
il Governo della Repubblica italiana,*

Desiderosi di evitare le doppie imposizioni e di regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio;

Riconosciuto che la conclusione di una Convenzione in tale settore contribuisce a rafforzare l'ordinario sviluppo delle relazioni economiche tra i due Paesi nel contesto di una maggiore cooperazione;

Considerato l'impegno di ciascuno degli Stati contraenti a più rigorosa applicazione di tutte le disposizioni intese a combattere l'evasione e la frode fiscale previste dalla propria legislazione fiscale interna;

Riconosciuta la necessità d'assicurare che i vantaggi di una Convenzione per evitare le doppie imposizioni vadano a profitto esclusivo dei contribuenti che adempiono i loro obblighi fiscali;

Riconosciuta la necessità di adottare provvedimenti per impedire l'uso senza causa legittima di detta Convenzione;

Hanno deciso di concludere una Convenzione ed hanno nominato a tale scopo come plenipotenziari:

(Seguono i nomi dei plenipotenziari)

i quali, dopo essersi comunicati i loro pieni poteri ed averli riconosciuti in buona e dovuta forma, hanno convenuto quanto segue:

- [Convenzione contro le doppie imposizioni italo-svizzera \(CDI I-CH; RS 0.672.945.41\)](#)
- Convenzione conclusa nel 1976;
- Entrata in vigore nel 1979;
- Preambolo "particolare" - cfr. Messaggio del CF sulla CDI ([FF 1976 II 665](#))

Preambolo

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.

I paragrafi 1 e 2 descrivono le finalità della convenzione di doppia imposizione, così come generalmente sono accettate. 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. I paragrafi 4 e 5 sono conformi a disposizioni particolari della convenzione, segnatamente agli articoli 4 e 23.

Giuridicamente il preambolo è parte integrante della convenzione; la versione convenuta contiene tuttavia soltanto una dichiarazione di volontà delle Parti contraenti e nessuna norma giuridica. Non se ne può dunque dedurre un impegno della Svizzera che vada oltre gli articoli da 1 a 31 della convenzione.

La Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni: dal 1976 alla Roadmap 2015

Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues

between

Italy and Switzerland

Taking note of the recent developments in the area of international taxation, in particular: the commitment of the G20 to improve tax compliance, counter tax erosion and aggressive tax planning, enhance transparency through the adoption of automatic exchange of information as a global standard; the terms of the mandate of the European Council to the EU Commission (May 2013) to negotiate with Switzerland, Liechtenstein, Monaco, Andorra and San Marino an agreement consistent with the revision of the directive on the taxation of savings (approved in April 2014) as well as the mandates of the Swiss Federal Council to negotiate the automatic exchange of information (October 2014); the commitments to the automatic exchange of information contained in the OECD Ministerial Declaration adopted on 6 May 2014; the signature by the Italian and Swiss governments of the OECD multilateral agreement on the automatic exchange of information in autumn 2014; the adoption by the EU Council of the revised Directive on Administrative Cooperation (December 2014);

Taking note of the progress in upgrading Swiss and Italian anti money laundering legislations, to bring them in line with current international standards;

Taking note of the progress achieved in the intense work carried out since 2012 on bilateral issues;

Italy and Switzerland agree on the following way forward:

Contenuto

- Scambio automatico di informazioni;
- Revisione della CDI:
 - Riduzione aliquote d'imposta residua per dividendi ed interessi;
 - Residenza ai fini della CDI I-CH per gli istituti della previdenza professionale con obbligo di contribuzione;
 - adeguamento della clausola anti-abuso;
 - Introduzione di una clausola arbitrale;
- Rimozione della Svizzera dalle *black-list* italiane;
- Tassazione dei frontalieri;
- Accesso al mercato degli intermediari finanziari svizzeri in Italia.

La Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni e l'Accordo sui frontalieri 1974

- All'art. 15, la CDI I-CH richiama l'Accordo fiscale sui frontalieri, siglato tra Italia e Svizzera nel 1974;
- Si è a lungo discusso se questo Accordo potesse essere disdetto senza comportare la denuncia della CDI stessa.

4. Il regime fiscale applicabile ai redditi ricevuti in corrispettivo di un'attività dipendente dei lavoratori frontalieri è regolato dall'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo alla imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine, del 3 ottobre 1974², i cui articoli da 1 a 5 costituiscono parte integrante della presente Convenzione.

I frontalieri: dall'Accordo del 1974 all'Accordo 2020



I frontalieri: dall'Accordo del 1974 all'Accordo 2020

Il frontaliere nell'Accordo del 1974...

“Si è rinunciato a dare una definizione del frontaliere per le difficoltà di trovare una definizione soddisfacente e per il timore che essa rappresentasse un precedente forse infelice per altri accordi”

- [FF 1975 335](#)

“[...] 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 [...]”

- [On. Marchetti, Senato della Repubblica Italiana, VII Legislatura, nn. 239 e 1307-A](#)

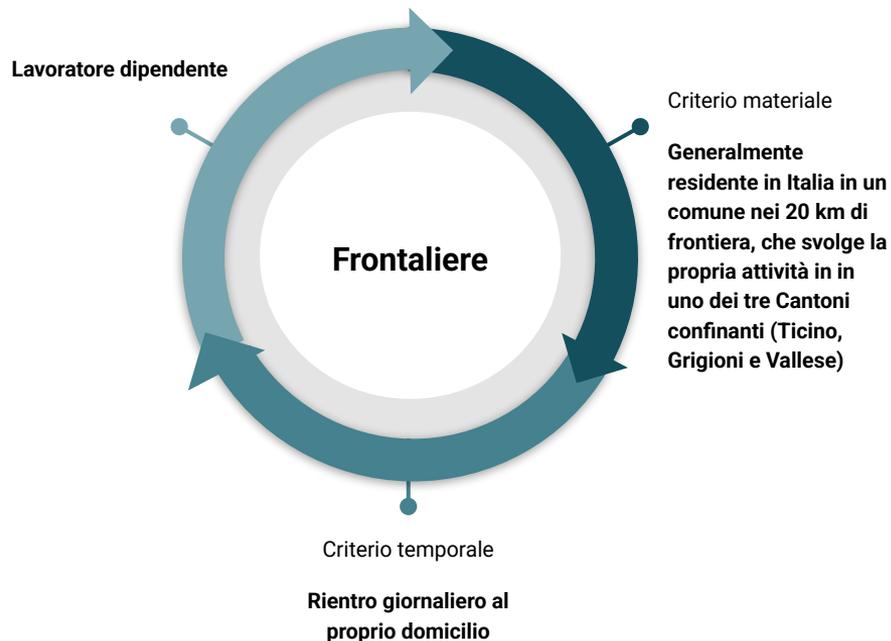
“[...] anche nel rapporto con l'Italia e nel rapporto tra Ginevra e la Francia, per i frontalieri bisogna rifarsi al criterio, di massima giornaliero, dal luogo di lavoro al luogo di residenza”

- [FF 1999 5092](#)

“[...] né la Convenzione né il citato Accordo forniscono una definizione di lavoratore frontaliere. [...] È evidente, pertanto, che relativamente ai rapporti con la Svizzera, di regolazione tributaria dei redditi in questione, la nozione di frontaliere riguardi solo i lavoratori che quotidianamente si recano dalla propria residenza, sita in un comune prossimo al confine, nell'ambito della fascia di 20 km dallo stesso, in uno dei suddetti Cantoni confinanti con l'Italia”

- AE, Direzione Regionale della Lombardia, Ufficio fiscale generale, prot. n. 904-45720/2008, Interpello 904-276/2008

La formalizzazione della definizione nel nuovo Accordo 2020



Art. 2, cpv. 1, lett. b Accordo 2020

“L’espressione «lavoratore frontaliere» 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 nello Stato di residenza ai sensi del punto i.”

Il regime fiscale dei frontalieri 1974

Art. 1 Accordo 1974

- 
- Potestà impositiva **esclusiva** sul reddito da lavoro dipendente dei frontalieri;
 - Prelevata tramite **imposta alla fonte**.

- L'Italia deve esentare;
 - I Comuni di frontiera ricevono annualmente i ristorni pari al **38.8%*** delle imposte prelevate in Svizzera sul reddito da lavoro dipendente dei frontalieri.
- 

*Post Verbale Roma-Lugano 1985

Il regime fiscale dei frontalieri 2020

Artt. 3 e 5 Accordo 2020

Potestà impositiva concorrente!

Stato della fonte

- Potestà impositiva **illimitata** sul reddito da lavoro dipendente dei frontalieri;
- Prelevata tramite **imposta alla fonte**,
- nella misura massima dell'80% (cd. **metodo della limitazione**)

- L'Italia, quale Stato di residenza, **ha il diritto di assoggettare ad imposta** i redditi di lavoro dipendente prodotti dai frontalieri, ma deve riconoscere il **credito d'imposta**, per eliminare la doppia imposizione;
- Non riceverà più ristorni.

Stato di residenza

Il regime fiscale dei frontalieri 2020

Artt. 3 e 5 Accordo 2020

Potestà impositiva concorrente! ... e principio di reciprocità



Stato di residenza

- La Svizzera come Stato di residenza può assoggettare ad imposta il reddito prodotto dai frontalieri, ma applicando il cd. **sistema di sgravio dell'80% del reddito (%)**.

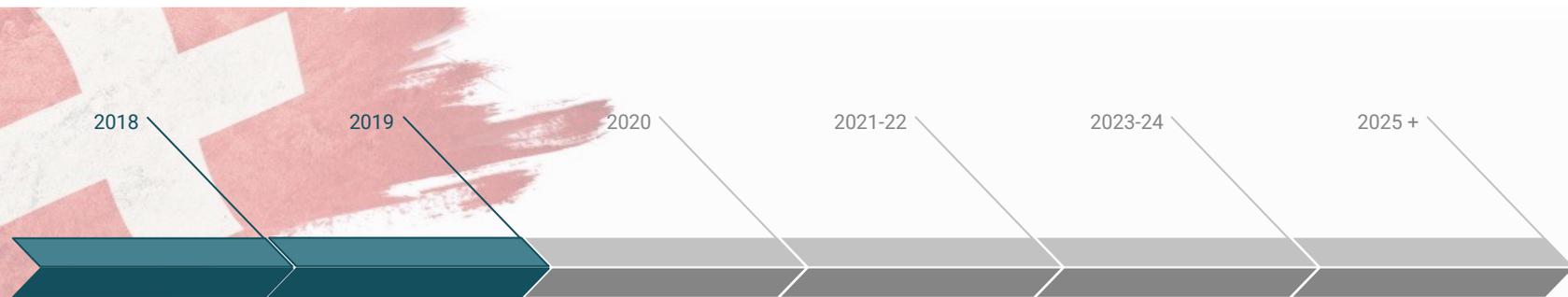
- L'Italia, quale Stato della fonte, ha potestà impositiva illimitata, da prelevarsi nella misura massima dell'**80%** (cd. **metodo della limitazione**)



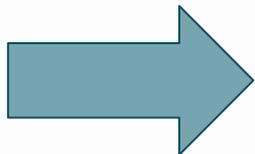
Stato della fonte

Il regime transitorio: e i “vecchi frontalieri”?

Art. 9 Accordo 2020



- I cd. **vecchi frontalieri** sono coloro i quali al momento dell'entrata in vigore dell'accordo o che dal 2018 a questo momento 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.



**RESTANO IMPONIBILI
ESCLUSIVAMENTE IN SVIZZERA!**

E i **ristorni** sono **dovuti** ai comuni di frontiera nell'ammontare del **40%** sino al **2033**.

Dall'anno successivo i ristorni **non** verranno più versati.

Le Società a Garanzia Limitata (Sagl)



Basi legali:

- [Art. 772 e ss. Codice delle Obbligazioni \(CO\)](#)

Le Sagl: brevi cenni

- società commerciale con personalità giuridica
- basi legali: artt. 772-827 CO
- società di capitali a carattere personale formata da una o più persone
- ideale per le PMI e le imprese famigliari
- limitata responsabilità dei soci, che rispondono solo fino al capitale sociale sottoscritto, proteggendo il proprio patrimonio personale da ev. debiti aziendali;
- capitale sociale minimo 20'000 fr. (da versarsi al momento della costituzione)

Organi:

- assemblea dei soci
- gestione della società con almeno un membro (il cd. gerente)
- ufficio di revisione

Dal 1° luglio 2015, l'art. 814 cpv. 4 CO richiede che la Sagl sia rappresentata da almeno un gerente o un direttore con domicilio in Svizzera.



Le Sagl: brevi cenni

- società commerciale con personalità giuridica
- basi legali: artt. 772-827 CO
- società di capitali a carattere personale formata da una o più persone
- ideale per le PMI e le imprese famigliari
- limitata responsabilità dei soci, che rispondono solo fino al capitale sociale sottoscritto, proteggendo il proprio patrimonio personale da ev. debiti aziendali;
- capitale sociale minimo 20'000 fr. (da versarsi al momento della costituzione)

Organi:

- assemblea dei soci
- gestione della società con almeno un membro (il cd. gerente)
- ufficio di revisione

Dal 1° luglio 2015, l'art. 814 cpv. 4 CO richiede che la Sagl sia rappresentata da almeno un gerente o un direttore con domicilio in Svizzera.

Il cd. Gerente deve possedere competenze economiche, finanziarie e giuridiche, dato che, tra le altre cose:

- organizza la contabilità
- si occupa del controllo finanziario
- elabora il piano finanziario necessario alla gestione della società

E i controlli della Guardia di Finanza



Basi legali:

- ?

L'attività accertativa della Guardia di Finanza in Italia

Ottobre-Novembre 2023

- La GdF italiana comincia a controllare tutti i lavoratori frontalieri italiani che sono titolari in Svizzera (i.e., in Ticino) di una **SAGL** (società a garanzia limitata)
- Circola un documento interno *“Verbale di coordinamento tecnico-operativo inerente le verifiche fiscali [...] nei confronti di lavoratori frontalieri”*
- Questi frontalieri vengono convocati dalla GdF di frontiera.



La Società a Garanzia Limitata (SAGL) in Svizzera (*refresh*)

La società a garanzia limitata (SAGL)

- disciplinata agli artt. 772 e 827 Codice Obbligazioni svizzero (CO; RS 220).
- rappresenta una forma mista tra la società anonima e la società in nome collettivo;
- è una delle forme giuridiche più frequenti in Svizzera.
- Si crea tramite iscrizione nel registro di commercio;
- Costituita tramite atto notarile;
- Capitale sociale minimo 20'000 fr.;
- Ogni socio detiene una partecipazione al capitale sociale con almeno una quota sociale;
- La garanzia limitata si riferisce unicamente ai soci e non alla società come tale

Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE

Target dell'accertamento

Frontalieri che al contempo:

- detengono **quote di partecipazione** maggioritaria in almeno una SAGL;
- prestano **attività di lavoro dipendente** a favore della SAGL.

Condotta accertata

“La costituzione delle SAGL possa essere considerata **un'operazione meramente artificiosa**, posta in essere al fine di ottenere un indebito vantaggio, da individuarsi:

- nella **ridotta aliquota** d'imposta (pari a ca il 6%) applicata in Svizzera;
- totale **esenzione** delle stesse **in Italia**”



Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE

Inquadramento normativo:

- Tassazione mondiale del reddito (**art. 3, co. 1, TUIR**)
- **Art. 15 CDI CH-IT e Accordo sui frontalieri:**
 - i redditi dei frontalieri “di fascia” sono imponibili esclusivamente in Svizzera
 - i redditi dei frontalieri “fuori fascia” sono imponibili anche in Italia, con applicazione di una franchigia di 8'500 euro (oggi 10'000)



Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE

“Elementi raccolti dalla GdF”

- Mancanza del vincolo di subordinazione:
 - pur essendo contrattualmente qualificati come lavoratori dipendenti della società di capitali, sono risultati essere i **veri gestori** delle stesse, nonché soci;
 - avevano nominato quali **gerenti delle SAGL, professionisti svizzeri** che risultavano meri depositari delle scritture contabili e societarie;
 - avevano inserito nel testo degli Statuti **clausole secondo cui l'Assemblea dei soci risultava detentrica di potere esclusivo nella revoca del gerente**, così sottoponendolo a vincolo di subordinazione

Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE

“Elementi raccolti dalla GdF”

più nel dettaglio:

- SAGL **prive di organizzazione aziendale**, il lavoratore frontaliero è al contempo l'unico socio, l'unico dipendente e uno dei gerenti;
- SAGL dotate di **minima struttura aziendale**, in cui vi sono 2-3 soci, tutti che figurano anche assunti reciprocamente come lavoratori dipende frontalieri e gerenti delle stesse società, con soggetti esterni residenti in Svizzera, che si limitano alla tenuta della contabilità.

E la soluzione proposta da Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate



Basi legali:

- ?

Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE: le soluzioni prospettate dalla GdF

A. Interposizione

(art. 37, co. 3 d.P.R. 600/1973)

*“In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per **interposta persona**”*

“ ... previa dimostrazione che i redditi d'impresa formalmente prodotti dalle SAGL siano nella **sostanza riconducibili alla persone fisiche - frontalieri.**

Tale soluzione potrebbe trovare applicazione ai casi *sub. 3.d.* (SAGL **prive di organizzazione aziendale**) e comporterebbe la **constatazione di redditi d'impresa o di lavoro autonomo non dichiarati in capo ai lavoratori frontalieri**, da quantificare facendo riferimento alle norme previste per ciascuna di tali categorie reddituali, senza il riconoscimento di alcuna franchigia.”



Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE: le soluzioni prospettate dalla GdF

B. Riqualficazione dei redditi prodotti dal lavoratore frontaliere

(d.P.R. 917/1986)

in una categoria reddituale diversa dal lavoro dipendente (a seconda dei casi potrebbe trattarsi di redditi d'impresa, di lavoro autonomo o assimilati ai redditi di lavoro dipendente) qualora sia possibile dimostrare che il tipo di reddito prodotto non presenti i requisiti di cui all'art. 49 del TUIR, ma sia più propriamente riconducibile ad altra tipologia di reddito.*

“Tale soluzione, ad avviso della GdF, potrebbe trovare applicazione sia nei casi **sub 3.d**, (casi **SAGL prive di organizzazione aziendale**), sia nei casi **sub 3.e** (**SAGL dotate di minima struttura aziendale**) e comporterebbe anche in questo caso la **constatazione di maggiori redditi**, senza il riconoscimento della franchigia.

La differente riqualficazione dei redditi in argomento ha come effetto una **doppia imposizione** che dovrà essere regolata ai sensi della CDI ex art. 24.”

* ivi compresi i redditi percepiti in qualità di amministratore, sindaco o revisore di società.



Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE: le soluzioni prospettate dalla GdF

C. Abuso del diritto

(art. 10-bis L. 212/2000)

1. *Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.*

3. *Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.*

“... previa **dimostrazione dell'assenza di sostanza economica dell'operazione di costituzione della SAGL** e della **presenza di un vantaggio fiscale indebito**, e conseguente **riqualificazione dei redditi di lavoro dipendente** percepiti dai soggetti verificati, alternativamente, **in redditi assimilati ai redditi da lavoro dipendente, redditi d'impresa o di lavoro autonomo**, senza applicazione di alcuna franchigia.

In tale eventualità occorrerebbe appurare in **concreto se lo svolgimento dell'attività in forma societaria rispondesse a specifiche prescrizioni normative imposte dall'ordinamento giuridico svizzero o si sia trattato di una libera scelta** del contribuente rispetto all'alternativa rappresentata dallo svolgimento dell'attività in forma di impresa individuale”



Cos'avrà scelto l' Agenzia delle Entrate?



Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE: la risposta dell'AE

“Risposte dell’Agenzia delle Entrate”

- a. **interposizione**, ai sensi dell’art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 -
- L’interposizione appare una soluzione giuridicamente non percorribile in base al quadro fattuale rappresentato, dal quale si desume che i contribuenti abbiano dovuto costituire le SAGL al fine di ottemperare a specifici requisiti richiesti dalla normativa elvetica per l’esercizio dell’attività di impresa. Seguendo la strada dell’interposizione, gli atti posti in essere dai contribuenti dovrebbero essere, sotto il profilo civilistico, qualificati come simulati. Si tratterebbe, in particolare di una simulazione c.d. **relativa soggettiva**, configurabile ex articolo 1414 del codice civile (Effetti della simulazione tra le parti). Nello specifico, se si volesse ravvisare un rilievo in termini di interposizione in queste fattispecie, occorrerebbe dimostrare, anche richiamando la disciplina giuslavoristica, l’esistenza di una dissociazione tra la volontà delle Parti e l’inquadramento giuridico scelto, costituito dal rapporto di lavoro subordinato;



Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE: la risposta dell'AE

“Risposte dell’Agenzia delle Entrate”

b. **riqualificazione** dei redditi prodotti dal lavoratore frontaliero - Dal momento che i contribuenti in argomento detengono quote societarie di società svizzere (“SAGL”) a ristretta base partecipativa, con le quali hanno sottoscritto contratti qualificati come “*rapporto di lavoro dipendente*” e nel contempo nella maggior parte dei casi ricoprono

il ruolo di amministratori o gerenti, la contestazione dell’assenza di un effettivo rapporto di subordinazione tra società svizzera a ristretta base azionaria e socio italiano, in ragione del comma 1 dell’art. 49 del TUIR che impone l’etero-direzione per la configurazione del reddito da lavoro dipendente, comporta l’inapplicabilità dell’articolo 15 della Convenzione Italia-Svizzera, con conseguente tassazione degli utili da partecipazione o di altra categoria di redditi (ad esempio, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente);



Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE: la risposta dell'AE

“Risposte dell’Agenzia delle Entrate”

c. **abuso del diritto**, ai sensi dell’art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente – ad avviso dell’Agenzia, anche l’abuso del diritto non appare di agevole applicazione alle fattispecie rappresentate, dal momento che sussiste in capo all’Amministrazione finanziaria l’onere di dimostrare l’assenza di sostanza economica delle operazioni negoziali e il vantaggio fiscale indebito, in assenza di valide ragioni extrafiscali non marginali. È altamente probabile che i contribuenti obietino la sussistenza di ragioni extra-fiscali non marginali di linearità con la normativa svizzera, nonché la potenziale sussistenza di legittimi risparmi di imposta derivanti dall’applicazione della normativa convenzionale. Ciò peraltro in assenza di una disamina da parte dei verificatori degli obblighi civilistici e fiscali posti dall’ordinamento elvetico in capo a cittadini non svizzeri ai fini dell’esercizio di attività economiche sul territorio svizzero.



Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE: la risposta dell'AE

Conclusioni

L'agenzia delle entrate in linea di principio concorda con la ricostruzione della Guardia di Finanza, suffragata da giurisprudenza della Cassazione, circa 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.



Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE: la risposta dell'AE

Conclusioni

Nello specifico ritiene che le fattispecie in esame non possano essere inquadrate e disciplinate nell'ambito dell'art. 15 della Convenzione, rubricato "lavoro dipendente"⁸.

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"*.



Verbale di coordinamento tecnico-operativo GdF - AE: la risposta dell'AE

Conclusioni

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 eterodirezione.

La differente qualificazione dei redditi in argomento ha come effetto una doppia imposizione che dovrà essere regolata ai sensi della Convenzione Italia-Svizzera secondo quanto previsto dall'art. 24.



L'attività effettiva condotta poi dalla GdF

Convocazione della GdF

Invito a presentarsi presso uffici GdF per comunicare al frontaliere l'inizio di un'attività di controllo relativa a diversi periodi d'imposta "ai fini delle imposte sui redditi"

Primo incontro tra GdF e contribuente

GdF chiede info relativamente al ruolo di dipendente/socio ed ev. amministratore

Richiesta di produrre ulteriore documentazione (ad es., copia dell'atto costitutivo e dello statuto della società, contratto di lavoro e certificati di salario, ecc.)

Secondo incontro tra GdF e contribuente

GdF indica motivazioni che sono alla base dell'operazione di verifica

Si ripercorre il quadro normativo relativo al trattamento fiscale e la loro interpretazione

Sostengono un disconoscimento del reddito derivante dal rapporto di lavoro dipendente

L'attività effettiva condotta poi dalla GdF

PROCESSO VERBALE DI OPERAZIONI COMPIUTE

Il giorno **29 gennaio 2024**, in Olgiate Comasco (CO), Via Sempione nr. 16, negli uffici della Compagnia in intestazione, i sottoscritti verbalizzanti compilano il presente atto:

VERBALIZZANTI

Capitano

Lgt. CS.

Lgt. CS.

PARTE

PREMESSA

Questo Reparto nell'ambito della convenzione¹ tra la Repubblica Italiana e la Confederazione Svizzera, per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio, ha intrapreso un'autonoma attività di servizio nei confronti di soggetti, c.d. "**frontalieri**", con domicilio fiscale in Italia e che già titolari di quote in società Svizzere prestano un'attività di lavoro dipendente nella Confederazione Elvetica.

Dal riscontro dei dati presenti nel Registro di Commercio del Canton Ticino (Svizzera), con le risultanze delle banche dati in uso al Corpo, è stata individuato con domicilio fiscale in Italia, quale dipendente², nonché titolare di quote societarie pari a **20.000,00 CHF** possedute nella **SAGL**³.



L'attività effettiva condotta poi dalla GdF

FATTO

In odierna, a seguito di invito, veniva iniziato un controllo fiscale per il periodo d'imposta dall'**1.01.2018** al **31.12.2023**, 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, intervenuta alle ore **14.30**, alla quale veniva esibito l'ordine di inizio controllo, riportato in **allegato 1** al presente atto, mediante consegna di copia dell'ordine medesimo.

La parte veniva inoltre resa edotta, ai sensi delle disposizioni di cui alla **Legge 27 luglio 2000, nr. 212 (Statuto del Contribuente)**, così come modificata dal **D.Lgs 30 dicembre 2023, nr. 219**:

- **che trattasi di controllo fiscale** che rientra nell'attività informativa autonoma della Guardia di Finanza, indirizzata a prevenire, ricercare ed accertare eventuali violazioni alla normativa tributaria;



L'attività effettiva condotta poi dalla GdF

Aspetto normativo:

- **Obblighi di monitoraggio a carico dei contribuenti**

L'articolo 4 del Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227, prevede che le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate, ai sensi dell'articolo 5 del T.U.I.R., di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia, che detengono, nel periodo d'imposta, investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi.

A tal fine, tali contribuenti sono chiamati a compilare il "quadro RW" della dichiarazione dei redditi.



L'attività effettiva condotta poi dalla GdF

**Guardia di Finanza
COMPAGNIA OLGiate COMASCO
Sezione Operativa Volante**

Via Sempione 16 - Olgiate Comasco (CO) (031945209 - 031945755) - PEC: CO1170000p@pec.gdf.it

PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE

Il giorno **2024**, in Olgiate Comasco (CO), Via Sempione nr. 16, negli uffici della Compagnia in intestazione, i sottoscritti verbalizzanti compilano il presente atto:

1. CONTROLLO SOSTANZIALE

La Società a Garanzia Limitata⁵ Estera

La _____ **SAGL**:

- 1) È stata costituita in data **2013**;
- 2) Ha sede in Chiasso (Svizzera), Via _____ ;
- 3) È registrata dal **2013** all'Ufficio del Registro di Commercio del Cantone Ticino (Svizzera) al nr. d'ordine CHE- _____ ;
- 4) Opera nel settore della gestione e conduzione di uno studio di progettazione, direzione lavori, ristrutturazioni, manutenzioni ecc.;
- 5) Ha un capitale sociale di **CHF 20.000,00**, interamente posseduto da _____ ;
- 6) Ha come gerente _____ , cittadina Svizzera di _____ .



L'attività effettiva condotta poi dalla GdF

INQUADRAMENTO NORMATIVO, IL LAVORATORE DI FRONTIERA, CARATTERISTICA E QUALIFICA DEL LAVORATORE FRONTALIERE:

Il lavoratore di frontiera

Il concetto di **lavoratore di frontiera**⁷ (o frontaliere) definisce la figura del lavoratore occupato su un dato territorio di uno Stato, ma **residente fiscalmente** presso un diverso Paese. Luogo dove, teoricamente e praticamente, si reca quotidianamente o settimanalmente. L'Amministrazione finanziaria, nel cercare di inquadrare nello specifico la figura del **lavoratore di frontiera**, ha precisato che l'attività lavorativa deve essere svolta: *"in via **continuativa** e come oggetto **esclusivo** del rapporto all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato"*.

La qualifica di lavoratore frontaliere

Le particolarità che i **lavoratori frontalieri** devono avere per qualificarsi come tali sono:

- la **residenza** sul territorio dello Stato;
- il rapporto di lavoro **dipendente con un datore di lavoro di uno Stato di confine o limitrofo**, con l'Italia;
- la **continuità** e l'**esclusività** del rapporto di lavoro;
- la **quotidianità** dei suoi trasferimenti transfrontalieri verso e dalla sede di lavoro.

⁷ L'art. 1 par. 1 lett. f) del Reg. 883/2004, offre la definizione di lavoratore frontaliere: "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".



L'attività effettiva condotta poi dalla GdF

CONSIDERAZIONI

- **Redditi da lavoro dipendente di fonte estera non dichiarati – assenza del requisito della subordinazione -**

Come in precedenza evidenziato, _____, detiene l'intero capitale sociale della _____, quindi l'organo volitivo dell'azienda è interpretato esclusivamente dallo stesso 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**.

Sempre in riferimento all'**assenza di subordinazione**, nonché alla **evidente ingerenza del "frontaliere" nell'attività di amministrazione**, si sottolinea che dal contratto di lavoro¹¹ stipulato tra la _____ **SAGL** (quale datore di lavoro) e _____ (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.

Infine, sempre in relazione alla gerenza, si osserva che _____, come rilevato dal Registro di Commercio Svizzero, è rappresentante/gerente di **54 società** (cfr. allegato), operanti in svariati settori economici, quindi, questo confermerebbe ulteriormente che **la figura del gerente è meramente formale e pertanto priva di qualsiasi reale ingerenza nella gestione societaria**.



L'attività effettiva condotta poi dalla GdF

Rapporto di subordinazione e aspetti normativi

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'art. 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.

La differente qualificazione dei redditi in argomento **ha come effetto una doppia imposizione** che dovrà essere regolata ai sensi della Convenzione Italia-Svizzera secondo quanto previsto dall'art. 24.



L'attività effettiva condotta poi dalla GdF

Riqualificazione dei redditi prodotti dal lavoratore frontaliero

Dal momento che il contribuente _____ detiene l'intero capitale sociale della _____, società di diritto Svizzero a ristretta base partecipativa, con la quale ha sottoscritto un contratto qualificato come "*rapporto di lavoro dipendente*" e nel contempo ricopre un ruolo supremo in ambito societario (vgs art. 804 del Codice delle Obligazioni), **la contestazione dell'assenza di un effettivo rapporto di subordinazione tra società Svizzera a ristretta base azionaria e socio italiano** in ragione del comma 1 dell'art. 49 del T.U.I.R. che impone l'etero-direzione per la configurazione del reddito da lavoro dipendente, **comporta l'inapplicabilità dell'articolo 15 della Convenzione Italia-Svizzera, con conseguente tassazione quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.**



L'attività effettiva condotta poi dalla GdF

La GdF contesta, quindi:

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

Con conseguente:

- **disapplicazione** delle norme dell'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri del 1974;
- ricadendo, quindi, nell'**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 riferimento alle norme nazionali;
- la GdF si basa, di conseguenza, sull'**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**, la GdF sostiene, quindi, *"che 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

Analizziamo la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria



Analisi della ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria italiana

- **Accordo sulla fiscalità dei frontalieri 1974:**
 - **no definizione** di lavoratore frontaliere
 - attività di lavoro **dipendente** essenziale
 - **confermato** Accordo 2020

*"I salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione che un lavoratore frontaliere riceve in corrispettivo di **un'attività dipendente** sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta"*

(art. 1 Accordo 1974)

*"l'espressione 'lavoratore frontaliere' 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 nello Stato di residenza ai sensi del punto i)"*

(art. 2 cpv. 1 lett. b) Accordo 2020)

Analisi della ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria italiana

- **Accordo sulla fiscalità dei frontalieri 1974:**
 - **no definizione** di lavoratore frontaliere
 - attività di lavoro **dipendente** essenziale
 - **confermato** Accordo 2020

Qual è la definizione di attività di lavoro dipendente?

*"I salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione che un lavoratore frontaliere riceve in corrispettivo di **un'attività dipendente** sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta"*

(art. 1 Accordo 1974)

*"l'espressione 'lavoratore frontaliere' 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 nello Stato di residenza ai sensi del punto i)"*

(art. 2 cpv. 1 lett. b) Accordo 2020)

Analisi della ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria italiana

- **Art. 15 CDI CH-IT:**

- potestà impositiva concorrente: secondo il principio della *lex loci laboris* è lo Stato in cui viene fisicamente svolta l'attività che ha diritto di imporre il reddito
- **no definizione** di attività di lavoro dipendente nell'art. 15 CDI CH-IT
- né nei documenti relativi all'implementazione della CDI CH-IT
- né nel Commentario OCSE v. 1963

"1. Salve le disposizioni degli articoli 16, 18 e 19, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.

...

4. Il regime fiscale applicabile ai salari, agli stipendi ed alle altre remunerazioni analoghe ricevuti in corrispettivo di un'attività dipendente dai lavoratori frontalieri è regolato dall'Accordo tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana, con Protocollo aggiuntivo, relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, firmato a Roma, il 23 dicembre 2020, che costituisce parte integrante della presente Convenzione."

Analisi della ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria italiana

- **Art. 15 M-OCSE:** nessuna presa di posizione esplicita

Approccio 1:

prevalenza dell'interpretazione secondo le norme interne dello Stato "**che applica il trattato**, salvo che il contesto non richieda diversamente"

(art. 3 cpv. 2 M-OCSE)

Approccio 2:

interpretazione cd. autonoma, attribuendo ai termini da interpretare una definizione a sé, evitando di rifarsi alle norme nazionali, in linea con artt. 31-32 Convenzione di Vienna

Analisi della ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria italiana

- **Art. 15 M-OCSE:** nessuna presa di posizione esplicita

Approccio 1:

prevalenza dell'interpretazione secondo le norme interne dello Stato **"che applica il trattato, salvo che il contesto non richieda diversamente"**

(art. 3 cpv. 2 M-OCSE)

- Commentario M-OCSE v. 2010: il riferimento dirimente è alle norme nazionali del Paese che applica il trattato, individuato come lo Stato di lavoro;
- L'OCSE sostiene, in fattispecie analoghe (es. art. 23 M-OCSE), che si debba interpretare applicando il significato attribuito dallo Stato della fonte, secondo le proprie norme nazionali. Spetterà, poi, allo Stato di residenza rimuovere la doppia imposizione.

E qual è lo Stato nel ns caso che
“applica il trattato”?



Alcune pronunce della Corte di Cassazione...

Ordinanza Cass. n. 11161/2021

“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”

“[...] potendo in astratto coesistere nella stessa persona la posizione di socio di una società e quella di lavoratore subordinato della medesima, pure socio”

“La qualità di socio, anche maggioritario di una società di capitali, non è di per sé, di ostacolo alla sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato tra socio e società, allorché possa in concreto ravvisarsi il vincolo di subordinazione, almeno potenziale tra il socio medesimo e l'organo societario preposto all'amministrazione”

Alcune pronunce della Corte di Cassazione...

Ordinanza Cass. n. 36362/2021

“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”

“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)”

Cos'è successo dopo?



L'attenzione dei media

laRegione

IL DIBATTITO

Frontalieri e Sagl, questione aperta

di Francesca Amaddeo
e Samuele Vorpe, Supsi

Verso la fine del 2023, la Guardia di finanza ha dato avvio a un'attività d'indagine nei confronti dei lavoratori frontalieri titolari di Società a garanzia limitata (Sagl) in Ticino. Il motivo dell'indagine è dovuto al fatto che la Guardia di finanza ritiene che questi frontalieri in realtà siano dei lavoratori autonomi imponibili in Italia. La Sagl, a loro modo di vedere, costituirebbe uno strumento finalizzato a ottenere un risparmio in termini d'imposte italiane. Secondo la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria italiana, infatti, i contribuenti finiti nel mirino di quest'attività d'indagine non sarebbero dei reali lavoratori dipendenti della società costituita in Svizzera, perché essendone loro stessi i titolari non esisterebbe un reale vincolo di subordinazione che, per natura, qualifica un rapporto di lavoro dipendente. Il frontaliere, quindi, non sarebbe più tale e verrebbe negata l'imposizione esclusiva in Svizzera del reddito da attività lucrativa dipendente ai sensi dell'Accordo fiscale sui frontalieri.

[Segue a pagina 14](#)

IL DIBATTITO

Sagl e frontalieri, mosse e contromosse

di Francesca Amaddeo,
Centro competenze tributarie

La Guardia di finanza e l'Agenzia delle Entrate continuano la loro offensiva fiscale unilaterale nei confronti dei soci italiani delle Sagl con sede in Ticino. Questo modo di procedere desta più che una perplessità, tant'è che anche la politica italiana si è recentemente mossa con degli atti parlamentari per arginare un peggioramento dei rapporti tra i due Paesi, dopo che alcuni deputati svizzeri avevano acceso i riflettori sulla faccenda, chiedendo lumi al Consiglio federale. La presunzione italiana che i frontalieri, titolari di Sagl, e sino ad ora sempre tassati esclusivamente in Svizzera sul reddito del lavoro dipendente per effetto della disciplina fiscale prevista dall'Accordo sui frontalieri, stiano aggirando le norme italiane, a loro modo di vedere, troverebbe giustificazione nel fatto che "nessuno può essere sottoposto a sé stesso". Ne conseguirebbe il disconoscimento del requisito del lavoro dipendente e, di conseguenza, non potrebbe applicarsi l'Accordo sui frontalieri.

[Segue a pagina 17](#)

CORRIERE DEL TICINO

Confine «Frontalieri e Sagl, fare chiarezza»

L'ennesima querelle fiscale tra Svizzera e Italia porta i deputati Fonio, Gianini e Marchesi a interpellare il Consiglio federale per capire quali contromisure intende prendere

E della politica...

24.3073 INTERPELLANZA

Quali possibilità d'intervento nei confronti di misure unilaterali in materia fiscale da parte dell'Italia?

Depositato da:



FONIO GIORGIO

Il Gruppo del Centro. Alleanza del Centro. PEV.
Alleanza del Centro

Data del depositore:

29.02.2024

Depositato in:

Consiglio nazionale

Stato delle deliberazioni:

La dichiarazione sull'intervento è disponibile

TESTO DEPOSITATO

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 compartecipazione 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?

E della politica svizzera...

24.3073 INTERPELLANZA

Quali possibilità d'intervento nei confronti di misure unilaterali in materia fiscale da parte dell'Italia?

Depositato da:



FONIO GIORGIO

Il Gruppo del Centro. Alleanza del Centro. PEV.
Alleanza del Centro

Data del depositore:

29.02.2024

Depositato in:

Consiglio nazionale

Stato delle deliberazioni:

La dichiarazione sull'intervento è disponibile



PARERE DEL CONSIGLIO FEDERALE DEL 01.05.2024

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 Sagi 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 riquaificano il reddito derivante da un'attività lucrativa dipendente che il contribuente ha conseguito come impiegato della sua Sagi 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.

E della politica svizzera...e di nuovo dei media...

24.3073 INTERPELLANZA

Quali possibilità d'intervento nei confronti di misure unilaterali in materia fiscale da parte dell'Italia?

Depositato da:



FONIO GIORGIO

Il Gruppo del Centro. Alleanza del Centro. PEV.
Alleanza del Centro

Data del depositore:

29.02.2024

Depositato in:

Consiglio nazionale

Stato delle deliberazioni:

La dichiarazione sull'intervento è disponibile

CORRIERE DEL TICINO

Tributi Frontalieri e Sagl, da Berna «una risposta piuttosto timida»

Il Consiglio federale ha risposto all'interpellanza di Giorgio Fonio sulle misure fiscali prese da Roma nei confronti dei lavoratori italiani titolari di società in Svizzera – Samuele Vorpe: «Ci si poteva aspettare di più»



PARERE DEL CONSIGLIO FEDERALE DEL 01.05.2024

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 riquaificano il reddito derivante 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.

Alla prossima puntata!



Francesca Amaddeo

avv. dr.

Docente-ricercatrice Centro competenze tributarie e giuridiche,

SUPSI DEASS

of Counsel, Belluzzo International Partners, Switzerland

francesca.amaddeo@supsi.ch