

ad 99.3004

**Rapporto del Consiglio federale
concernente un trattamento uniforme e coerente
delle attività lucrative dipendenti e indipendenti in diritto
fiscale e in diritto delle assicurazioni sociali**

del 14 novembre 2001

Onorevoli presidenti e consiglieri,

In risposta alla mozione 99.3004 «Trattamento uniforme e coerente in diritto fiscale e delle assicurazioni sociali», vi presentiamo il presente rapporto affinché ne prendiate atto.

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

14 novembre 2001 In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Moritz Leuenberger
La cancelliera della Confederazione, Annemarie Huber-Hotz

Compendio

La mozione 99.3004 incarica il Consiglio federale di presentare in un rapporto provvedimenti atti a garantire che nell'ambito del diritto fiscale e in quello delle assicurazioni sociali le attività lucrative dipendenti e indipendenti siano trattate in modo uniforme. La mozione chiede inoltre che le domande di riconoscimento dello statuto d'indipendente siano evase entro un termine adeguato da un unico ufficio, con una decisione che valga per tutti gli obblighi fiscali.

Gli sforzi tesi a un trattamento uniforme delle attività lucrative in questi due ambiti giuridici traggono origine dalla questione inerente alla classificazione degli onorari dei membri di consigli d'amministrazione. Nel quadro dei dibattiti sulla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA), ambedue le Camere hanno deciso che l'attività dei membri di un consiglio d'amministrazione, di un consiglio di fondazione nonché l'attività di altre persone che esercitano funzioni simili vanno considerate attività lucrative dipendenti, in sintonia con la legislazione sull'AVS e in contrasto con la prassi derivante dall'ordinanza del Consiglio federale concernente l'imposta sul valore aggiunto.

Il presente rapporto analizza i criteri di distinzione fra un'attività lucrativa dipendenti e un'attività lucrativa indipendente. Nella definizione di un'attività lucrativa, le autorità giudiziarie e amministrative che applicano il diritto devono tenere conto degli obiettivi diversi perseguiti da tre ambiti giuridici distinti: il diritto delle assicurazioni sociali improntato alla protezione assicurativa (ossia alla protezione sociale); il diritto fiscale avente quali scopi prioritari la raccolta dei mezzi finanziari necessari all'ente pubblico e la gestione della perequazione finanziaria; il diritto delle obbligazioni che si prefigge innanzitutto una protezione dei lavoratori dipendenti disciplinando le disposizioni concernenti il contratto di lavoro.

Dall'esito dell'analisi risulta che non occorre introdurre nuovi criteri di distinzione generali nella legge, bensì applicare nel modo più uniforme possibile i criteri esistenti nella prassi dell'amministrazione e dei tribunali. Tale compito spetta d'altronde già attualmente al Tribunale federale.

Per quanto concerne le domande di riconoscimento dello statuto d'indipendente, il presente rapporto evidenzia, in due delle tre soluzioni proposte, che un servizio indipendente potrebbe fungere sia da istanza decisionale sia da istanza di ricorso. La terza soluzione in discussione propone, come suggerito dal forum PMI, di istituire un servizio di mediazione cui possono far capo le persone interessate da eventuali divergenze nella classificazione di un'attività lucrativa da parte delle diverse autorità competenti. Il Consiglio federale propone l'applicazione di questa terza soluzione.

Rapporto

1 Situazione iniziale

Il Consiglio nazionale e il Consiglio degli Stati ci hanno trasmesso, rispettivamente il 16 marzo 1999 e il 22 aprile 1999, la mozione 99.3004, dal testo seguente:

«Il Consiglio federale è incaricato di presentare al Parlamento, entro fine 1999, un rapporto con proposte e, all'occorrenza, un avamprogetto da presentare in consultazione, volti a garantire al lavoratore indipendente e al lavoratore salariato un trattamento uniforme, coerente e amministrativamente semplice in materia fiscale, in particolare per quanto concerne l'IVA e l'imposta federale diretta nonché il diritto delle assicurazioni sociali. Per quanto possibile, le istruzioni e ordinanze dovranno essere modificate separatamente. Si dovrà in particolare:

- disciplinare in modo uniforme e coerente la nozione e lo statuto dell'attività indipendente nei confronti di tutti gli obblighi fiscali e sociali;
- non trascurare la tendenza all'esistenza di forme miste di attività indipendenti e salariate;
- chiarire in termini semplici gli obblighi sociali dei salariati, dei mandanti e dei mandatari;
- tenere conto nel terziario, completamente, ma in modo amministrativamente semplice per i contribuenti, dell'attività lucrativa e del valore aggiunto, rispettivamente per quanto concerne il diritto delle assicurazioni sociali e l'IVA;
- garantire che le domande di riconoscimento dello statuto di indipendente siano evase entro un adeguato termine da un unico servizio, in considerazione di tutti gli obblighi fiscali e sociali in causa. I criteri di qualificazione devono essere elastici.»

2 Disposizioni legali vigenti

Nel presente rapporto sono esposte le attuali disposizioni legali concernenti le attività lucrative dipendenti e indipendenti nelle legislazioni in materia di assicurazioni sociali, imposte dirette, tassa sul valore aggiunto nonché diritto delle obbligazioni. Sono inoltre illustrate per sommi capi le relative prassi giudiziaria e amministrativa.

2.1 Diritto delle assicurazioni sociali

Nell'ambito delle assicurazioni sociali, per distinguere fra attività lucrative dipendenti e indipendenti si fa capo all'AVS. A tale riguardo le norme dell'AVS assumono per così dire il carattere di parte generale¹. Di conseguenza, il presente rapporto

¹ Rudolf Rüedi, Die Abgrenzung zwischen selbstständiger und unselbstständiger Erwerbstätigkeit [einschliesslich Wechsel des Beitragsstatus], in: Aktuelle Fragen aus dem Beitragsrecht der AHV, San Gallo 1998, p. 127.

illustra dapprima la situazione nell'ambito dell'AVS², successivamente in quello delle altre assicurazioni sociali³. Può suscitare interesse il fatto che le decisioni dell'AVS concernenti la distinzione fra le attività lucrative dipendenti e quelle indipendenti siano numerose. Nel 2000 le casse di compensazione hanno trattato circa 43 000 richieste di classificazione nella categoria delle attività indipendenti; soltanto il 5 per cento di esse è stato respinto.

2.1.1 Assicurazione vecchiaia e superstiti (AVS)

2.1.1.1 Disposizioni determinanti

2.1.1.1.1 Basi legali

L'AVS distingue gli assicurati esercitanti un'attività lucrativa dipendente da quelli esercitanti un'attività lucrativa indipendente. I contributi sono riscossi in modo differenziato a seconda del loro statuto: per gli assicurati che esercitano un'attività lucrativa dipendente, il datore di lavoro deve dedurre da ogni salario i contributi prendendone a carico la metà. Gli assicurati che esercitano un'attività lucrativa indipendente versano interamente i loro contributi sulla base della loro tassazione fiscale ma a un indice di contribuzione inferiore che regredisce inoltre progressivamente.

La legge federale sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti⁴ non definisce la persona che deve versare i contributi (soggetto di contribuzione) bensì la remunerazione sottoposta a contribuzione (oggetto di contribuzione), facendo quindi una distinzione di tipo oggettivo⁵. Nel diritto delle assicurazioni sociali le nozioni di lavoratore indipendente e salariato sono quindi presenti soltanto in forma indiretta.

In virtù dell'articolo 5 capoverso 2 LAVS il salario determinante comprende «qualsiasi retribuzione del lavoro a dipendenza d'altri per un tempo determinato od indeterminato».

In virtù dell'articolo 9 capoverso 1 LAVS il reddito proveniente da un'attività lucrativa indipendente comprende «qualsiasi reddito che non sia mercede per lavoro a dipendenza d'altri».

La definizione legale del diritto dell'AVS è relativamente concisa, come lo è d'altronde quella del diritto del lavoro nell'articolo 319 capoverso 1 CO. L'interpretazione e la precisazione di tali norme spettano alla prassi e alla giurisprudenza.

2.1.1.1.2 Relazione con il diritto civile

Gli articoli 5 capoverso 2 LAVS e 319 capoverso 1 CO concernente il contratto di lavoro sono incontestabilmente affini. Infatti anche la definizione contenuta nel diritto del lavoro include i quattro elementi caratteristici: il lavoro, la durata, la rimu-

² n. 2.1.1

³ n. 2.1.2

⁴ LAVS; RS **831.10**

⁵ Pierre-Yves Greber/Jean-Louis Duc/Gustavo Scartazzini, Commentaire des art. 1 à 16 de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS), Basilea 1997, n. 93 ad art. 5 LAVS; DTF **123 V 161**, consid. 4a, p. 167.

nerazione e la connotazione dipendente del lavoratore. Tuttavia, rispetto al diritto civile, l'AVS ha adottato sin dall'inizio una definizione più estesa di salariato. Secondo la giurisprudenza costante del Tribunale federale delle assicurazioni, per definire se un'attività lucrativa è dipendente o indipendente non è determinante, nel singolo caso, la natura giuridica dei rapporti contrattuali bensì le circostanze economiche. Le relazioni di diritto civile possono eventualmente fornire indizi per la qualificazione dell'attività secondo il diritto dell'AVS, senza tuttavia essere determinanti⁶. Nelle norme concernenti i contributi, la distinzione fra persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente e persone esercitanti un'attività lucrativa indipendente si basa su una definizione autonoma⁷, la quale non coincide necessariamente con la nozione tradizionale di lavoratore dipendente, rispettivamente indipendente⁸.

2.1.1.1.3 Criteri di distinzione

I criteri principali di distinzione dell'attività lucrativa dipendente da quella indipendente sono l'esistenza di un rapporto di dipendenza sul piano economico o organizzativo (rapporto di subordinazione) e il rischio economico dell'imprenditore.

L'attività lucrativa dipendente è presunta quando sono adempiuti anche gli elementi caratteristici del contratto di lavoro, ossia quando l'assicurato deve offrire le sue prestazioni durante un certo periodo, dipende economicamente dal suo «datore di lavoro» ed è integrato nell'impresa di tale datore di lavoro durante l'orario lavorativo in modo tale che gli è impossibile esercitare un'altra attività lucrativa⁹. L'attività dipendente è caratterizzata da un rapporto di subordinazione che si concretizza principalmente mediante il diritto di impartire istruzioni. Gli indizi di un'attività dipendente sono:

- l'esistenza di un determinato piano di lavoro,
- l'obbligo di adempiere personalmente il lavoro,
- l'obbligo di presenza, l'esistenza di un divieto di concorrenza,
- la necessità di presentare rapporto sullo stato dei lavori, e
- il dover far capo all'infrastruttura disponibile sul luogo di lavoro¹⁰.

In tali circostanze, il rischio economico dell'assicurato è connesso (unicamente) all'esito del suo lavoro personale¹¹ o – in caso di lavoro regolare – al fatto che, in caso di insuccesso della sua attività e di conseguente scioglimento del rapporto di lavoro, l'assicurato si trova nella medesima situazione di un salariato che ha perso il suo impiego¹².

⁶ DTF 123 V 163, consid.1 e decisioni citate.

⁷ Tibère Adler, Problèmes de qualification contractuelle et leurs répercussions sur les assurances sociales. L'exemple des journalistes de la presse écrite, in: Droit privé et assurances sociales, Enseignement de 3^e cycle de droit, 1989, p. 23.

⁸ DTF 122 V 168, consid. 3.

⁹ Manfred Rehbinder, Schweizerisches Arbeitsrecht, 12^a ed., p. 34 segg.; Frank Vischer, Der Arbeitsvertrag, SPR VII/1, p. 306.

¹⁰ RCC 1982 p. 178.

¹¹ RCC 1986 p. 127, consid. 2b; p. 349, consid. 2d.

¹² DTF 122 V 169, consid. 3; 119 V 163, consid. 3b.

Gli elementi caratteristici di un'attività lucrativa indipendente sono:

- l'attuazione di investimenti significativi,
- l'utilizzazione di locali commerciali propri, e
- l'impiego di personale proprio¹³.

Il rischio specifico dell'imprenditore consiste nel fatto che egli deve assumere i costi della sua attività, indipendentemente dalla riuscita di quest'ultima¹⁴. Il rischio dell'imprenditore può parimenti vertere sui pericoli di eventuali perdite sostanziali future in conseguenza di previsioni o di comportamento professionale erronei¹⁵. Si presume indipendente l'attività esercitata contemporaneamente per più società ma per conto proprio e senza dipendere da tali società¹⁶. A tale riguardo non è determinante la possibilità giuridica di assumere lavori da diversi mandanti bensì il numero effettivo dei mandati¹⁷.

2.1.1.1.4 Distinzione nei singoli casi

La giurisprudenza rammenta a più riprese che la sola applicazione dei principi esposti non apporta soluzioni uniformi e schematiche. Le manifestazioni della vita economica sono infatti talmente diversificate da necessitare una definizione dello status di contribuente per ciascuna persona esercitante un'attività lucrativa, in considerazione dell'insieme delle circostanze nel singolo caso. Spesso si riscontrano le caratteristiche proprie dei due generi d'attività riunite in un singolo caso. A tale riguardo occorre valutare gli aspetti predominanti del caso in questione¹⁸.

Se un assicurato esercita più attività contemporaneamente, va esaminato ciascun reddito affinché sia possibile stabilirne la provenienza (attività lucrativa dipendente o indipendente). È possibile che un assicurato abbia uno statuto di salariato in un'impresa e lavori nel contempo in un'altra come indipendente. È parimenti possibile che un assicurato lavori in due settori distinti di un'unica impresa, nell'uno come dipendente, nell'altro come indipendente¹⁹. È il caso, ad esempio, dell'avvocato che, oltre al suo mandato in qualità di membro del consiglio d'amministrazione, tratta per conto della stessa società affari giuridici che non presentano alcun nesso diretto con il suo mandato di amministratore.

La varietà delle relazioni economiche definite dalle parti in sede contrattuale, la diversità delle condizioni lavorative e la comparsa di nuove forme di remunerazione hanno reso impossibile l'allestimento di un catalogo esaustivo di criteri e di caratteristiche o la classificazione schematica delle attività dipendenti e indipendenti, la cui necessità è stata espressa a più riprese²⁰.

¹³ DTF **119** V 163, consid. 3b.

¹⁴ RCC 1986 p. 349 consid. 2d; 127, consid. 2b.

¹⁵ Hanspeter Käser, *Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV*, 2ª ed., Berna 1996, n. marg. 4.15.

¹⁶ RCC 1982, p. 208.

¹⁷ RCC 1982, p. 178, consid. 2b.

¹⁸ DTF **123** V 163, consid. 1; **122** V 171, consid. 3a, **283** consid. 2a, **119** V 161 segg. consid. 2 e decisioni citate.

¹⁹ DTF **122** V 169, consid. 3a; **104** V 126 segg.

²⁰ Rudolf Rüedi, segnatamente p. 127.

2.1.1.2 Giurisprudenza e prassi

In numerose sue decisioni, il Tribunale federale delle assicurazioni ha esaminato problematiche inerenti alla distinzione menzionata dei due tipi di attività lucrativa. A partire dall'entrata in vigore della legge sull'AVS, nel 1948, sono state pubblicate circa 200 decisioni al riguardo, emesse dalle massime istanze giudiziarie. Il Tribunale federale delle assicurazioni si è costantemente basato sui due principali criteri di distinzione presentati nel numero 2.1.1.1.3, ossia la subordinazione e il rischio economico dell'imprenditore. Anche se l'apprezzamento dell'insieme delle circostanze del singolo caso prescritto dalla giurisprudenza non permette di trarre conclusioni generali inerenti alle diverse categorie professionali, il notevole bagaglio di esperienze da essa accumulato fornisce attualmente chiari punti di riferimento orientati a una prassi ampiamente consolidata e prevedibile.

Per agevolare l'esecuzione, l'Ufficio federale delle assicurazioni sociali ha emanato numerose istruzioni amministrative ad uso delle casse di compensazione. Tali istruzioni figurano nelle direttive concernenti il salario determinante per l'AVS, l'AI e l'IPG. Sia le disposizioni generali di tali istruzioni sia quelle concernenti le professioni, sanciscono essenzialmente la giurisprudenza. Di conseguenza esse non hanno carattere autonomo ma sono paragonabili a un commento della giurisprudenza orientato alle esigenze della prassi.

A titolo d'esempio sono esposti qui di seguito alcuni estratti scelti della giurisprudenza del Tribunale federale delle assicurazioni inerenti a talune professioni:

Agenti

In generale essi sono considerati salariati. Sono considerati indipendenti unicamente se sono adempite cumulativamente le condizioni seguenti: utilizzazione di locali propri, impiego di personale proprio e assunzione dei costi commerciali in misura essenziale²¹.

Cottimisti

Di regola esercitano un'attività lucrativa dipendente. Sono considerati indipendenti qualora dispongano di un'organizzazione propria, non siano subordinati alle controparti bensì trattino al medesimo livello dei loro mandanti e assumano un rischio imprenditoriale²².

Addetti agli acquisti

Gli addetti agli acquisti (d'annunci) sono in genere considerati come salariati poiché non devono fare importanti investimenti e non hanno a loro carico salari d'impiegati²³.

Medici

La giurisprudenza considera salario determinante l'insieme delle remunerazioni versate a un medico di condizione dipendente; le entrate derivanti dall'attività esercitata in uno studio medico privato rientrano per contro nel reddito da attività lucrativa indipendente. Gli onorari versati da un ospedale a un medico avente la funzione di primario sono di regola considerati salario determinante. Rientrano invece nel red-

²¹ DTF 119 V 163, consid. 3b.

²² DTF 114 V 69, consid. 2b.

²³ RCC 1986, p. 349.

dito da attività lucrativa indipendente gli onorari percepiti da un medico per le cure ambulatoriali prestate nel suo studio privato messo a disposizione dall'ospedale e per le quali egli sopporta il rischio economico (onorari non recuperabili)²⁴.

Autori

Se sono essenzialmente liberi di organizzare il loro lavoro, essi sono considerati indipendenti²⁵.

Capi cantiere

Sono considerati indipendenti; il loro rapporto di lavoro con un architetto non è decisivo²⁶.

Consulenti

Le persone chiamate (una o più volte) a risolvere problemi di ordine tecnico, le quali non hanno un rapporto di lavoro con il mandante, sono di regola considerate indipendenti. Siccome normalmente questo tipo di attività di servizi non implica investimenti, il rischio economico dell'imprenditore rappresenta un criterio di distinzione secondario rispetto al criterio relativo alla dipendenza sul piano dell'organizzazione del lavoro. Spesso l'indipendenza economica e professionale costituiscono il presupposto per l'esercizio di una determinata attività di consulenza²⁷.

Contabili

Il contabile che esercita la sua professione a domicilio e non riceve istruzioni è considerato indipendente²⁸.

Collaboratori del settore informatico

Gli specialisti EED esercitano in generale un'attività lucrativa dipendente²⁹. Colui che sopporta il rischio di una fatturazione troppo bassa, di lavori di garanzia ed elabora programmi in spazi propri o locati e servendosi di strutture proprie è invece considerato indipendente³⁰. Attualmente il Tribunale federale delle assicurazioni attribuisce particolare importanza all'indipendenza sul piano organizzativo quale indice a favore di un'attività lucrativa indipendente³¹.

Liberi collaboratori

Cfr. collaboratori del settore informatico.

Portinai

Sono considerati salariati nel caso in cui non debbano sopportare le spese di portineria e ricevano il materiale necessario per lo svolgimento del loro lavoro³².

²⁴ DTF **124** V 98 segg., consid. 4 et 6; **122** V 284 segg., consid. 3 e numerose decisioni citate.

²⁵ DTFA 1951 107.

²⁶ RCC 1984, p. 232, consid. 5.

²⁷ DTF **110** V 72, consid. 4b, p. 78 segg.

²⁸ RCC 1953, p. 443 segg.

²⁹ VSI 1995, p. 141 consid. 3; VSI 1993, p. 14.

³⁰ RCC 1983, p. 191.

³¹ VSI 2001, p. 58

³² RCC 1970, p. 450, consid. 2.

Lavoratori a domicilio

In genere sono considerati dipendenti³³.

Giornalisti

La remunerazione di articoli inviati spontaneamente da collaboratori occasionali e pubblicati sporadicamente è considerata reddito di attività lucrativa indipendente. Per contro, i giornalisti freelance che lavorano regolarmente per lo stesso organo di stampa devono di principio essere considerati dipendenti³⁴.

Intermediari

Di principio le commissioni versate per la mediazione di crediti inerenti all'acquisto di veicoli sono considerate salario determinante³⁵.

Camionisti

Se è proprietario del veicolo e sopporta le relative spese, il camionista è considerato indipendente³⁶.

Insegnanti

Gli insegnanti sono di regola considerati salariati, anche se esercitano l'insegnamento attingendo alla loro attività principale e solo a titolo accessorio in una scuola³⁷. Diverso è invece il caso in cui essi danno occasionalmente corsi o conferenze senza far parte del corpo insegnante di uno stabilimento scolastico³⁸.

Mediatori

Di regola sono considerati indipendenti³⁹.

Musicisti

Il musicista che si esibisce in concerti nel ruolo di vedette è considerato indipendente⁴⁰. Per contro, il musicista che suona in un'orchestra, in una parrocchia, in ristoranti o in alberghi (pianobar) ecc. è generalmente considerato dipendente.

Traduttori

Il traduttore che si rende disponibile in caso di bisogno e che lavora in un ufficio proprio usufruendo di strutture proprie è considerato indipendente⁴¹. Colui che è impiegato per un certo tempo è considerato dipendente⁴².

³³ RCC 1979, p. 483.

³⁴ DTF 119 V 161.

³⁵ VSI 1995, p. 26, consid. 2a.

³⁶ RCC 1983, p. 427.

³⁷ Ad es. scuola club Migros; VSI 1995, p. 135.

³⁸ DTFA 1959, p. 129.

³⁹ RCC 1988, p. 314.

⁴⁰ RCC 1956, p. 98 segg., consid. 2.

⁴¹ RCC 1986, p. 539.

⁴² RCC 1972, p. 686.

Membri dei consigli d'amministrazione

I membri dei consigli d'amministrazione sono salariati. L'assicurato che fa parte degli organi di una persona giuridica può tuttavia esercitare nel contempo una funzione dipendente e una funzione indipendente nei confronti di detta persona giuridica⁴³.

2.1.2 Altre assicurazioni sociali

I singoli settori delle assicurazioni sociali si sono sviluppati progressivamente e dapprima in modo del tutto autonomo gli uni dagli altri. Il problema della distinzione fra attività dipendenti e indipendenti si è dunque riproposto indipendentemente per ogni singolo ramo. L'esigenza di un'ottica uniforme è tuttavia emersa costantemente. Singoli rami delle assicurazioni sociali sono stati connessi sin dall'inizio all'AVS.

La questione di un'armonizzazione delle singole assicurazioni sociali si è posta in particolare alla fine degli anni Settanta e all'inizio degli anni Ottanta, con l'introduzione delle assicurazioni obbligatorie dei lavoratori dipendenti: sono tali l'assicurazione contro la disoccupazione, l'assicurazione contro gli infortuni e la previdenza professionale. Soltanto i salariati sono obbligatoriamente assicurati nel quadro di siffatte assicurazioni. La necessità di un'armonizzazione s'è fatta rapidamente sentire a livello politico, giuridico e pratico.

In una prima fase si è tentato di coordinare mediante istruzioni la distinzione fra le attività lucrative dipendenti e le attività lucrative indipendenti delle singole assicurazioni sociali. Risolte diverse questioni specifiche, il 1° gennaio 1994 sono entrate in vigore le direttive dell'Ufficio federale delle assicurazioni sociali concernenti la valutazione dello statuto delle persone esercitanti un'attività lucrativa. Infine il nostro Collegio ha modificato il 1° gennaio 1998 l'ordinanza sull'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni, al fine di raggiungere – a prescindere da talune eccezioni specificatamente menzionate – un coordinamento completo fra l'AVS e l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni, la quale costituiva l'unica assicurazione sociale non ancora collegata all'AVS.

Da parte sua, il Tribunale federale delle assicurazioni ha espresso nella giurisprudenza le sue riflessioni in materia di coordinamento, decidendo segnatamente in RAMI 1992 n. U 155, p. 251 e DTF 119 V 164, consid. 3b, che la giurisprudenza doveva contribuire a coordinare le assicurazioni sociali armonizzando l'interpretazione delle diverse nozioni fondamentali delle sue assicurazioni (LAVS, LAINF).

Eccetto talune rare eccezioni – esplicitamente menzionate – in materia di assicurazione contro gli infortuni, attualmente la distinzione fra attività lucrativa dipendente e indipendente è interamente coordinata all'interno delle assicurazioni sociali.

⁴³ DTF 105 V 113

2.1.2.1 Assicurazione per l'invalidità (AI)

Un rinvio legale abbina interamente l'assicurazione per l'invalidità all'AVS riprendendone la qualificazione senza eccezioni⁴⁴.

2.1.2.2 Indennità di perdita di guadagno in caso di servizio militare, di servizio civile o di protezione civile (IPG)

Il regime delle indennità per perdita di guadagno è legalmente connesso all'AVS⁴⁵.

2.1.2.3 Assicurazione obbligatoria contro la disoccupazione (LADI)

L'assicurazione contro la disoccupazione riprende parimenti le distinzioni della legislazione sull'AVS⁴⁶. Dal profilo delle prestazioni, essa si scosta dallo statuto dei contribuiti dell'AVS unicamente quando quest'ultimo si rivela manifestamente errato⁴⁷.

2.1.2.4 Assegni familiari nell'agricoltura (LAF)

La nozione di lavoratore (dipendente) nella legge sugli assegni familiari nell'agricoltura⁴⁸ corrisponde a quella della LAVS⁴⁹.

2.1.2.5 Previdenza professionale (PP)

La legge federale sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità⁵⁰ utilizza nell'articolo 2 la nozione di lavoratore (dipendente). Tale nozione dev'essere interpretata secondo i criteri dell'AVS già soltanto a causa della stretta connessione esistente fra il 1° e il 2° pilastro⁵¹. Questo vale parimenti – per il tramite della LPP – anche nel caso della legge federale sul libero passaggio nella previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità⁵², disciplinante il versamento delle prestazioni in contanti.

⁴⁴ Art. 2 e 3 della legge federale sull'assicurazione per l'invalidità (LAI); RS **831.20**.

⁴⁵ Art. 27 della legge federale sull'indennità di perdita di guadagno in caso di servizio militare, servizio civile o servizio di protezione civile (LIPG); RS **834.1**.

⁴⁶ Art. 2 cpv. 1 lett. a della legge federale sull'assicurazione obbligatoria contro la disoccupazione e l'indennità per insolvenza (LADI); RS **837.0**; DTF **121 V 367**, consid. 2.

⁴⁷ DTF **115 lb 42**, consid. 4b; DTF **117 V 4**, consid. 4b

⁴⁸ Art. 1 LAF; RS **836.1**

⁴⁹ RCC 1961, p. 463 (in tedesco).

⁵⁰ LPP; RS **831.40**

⁵¹ DTF **115 lb 43**, consid. 4d; VPB 51 [1987] n. 16 p. 98 segg., SZS 1990 p. 181; cfr. anche Julian Luke Elrod, *Der Arbeitnehmerbegriff des BVG im Rahmen der schweizerischen Rechtsordnung*, tesi ZH, 1989.

⁵² LFLP; RS **831.42**

2.1.2.6 Assicurazione obbligatoria contro gli infortuni (AINF)

I lavoratori sono assicurati in virtù dell'articolo 1 della legge federale sull'assicurazione contro gli infortuni⁵³. L'articolo 1 dell'ordinanza sull'assicurazione contro gli infortuni⁵⁴ definisce il lavoratore quale persona che esercita un'attività lucrativa dipendente ai sensi dell'AVS. Le deroghe all'AVS sono enumerate esaustivamente. Ad esempio, i membri di un consiglio d'amministrazione che non lavorano nell'impresa non sono assicurati, al pari delle persone che esercitano attività d'interesse pubblico, quali i membri dei parlamenti, di autorità o di commissioni⁵⁵, nella misura in cui non esistono rapporti di servizio. Già in virtù del diritto previgente, il Tribunale federale delle assicurazioni si era pronunciato a favore di un'interpretazione coordinata della nozione di lavoratore secondo l'ottica dell'AVS⁵⁶.

2.2 Diritto fiscale

2.2.1 Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD)

2.2.1.1 Disposizioni determinanti

2.2.1.1.1 Basi legali

La legislazione concernente le imposte sul reddito opera una distinzione fra il reddito di un'attività lucrativa, il reddito del patrimonio mobiliare e immobiliare, il reddito della previdenza e altri redditi. A sua volta, il reddito di un'attività lucrativa si distingue a seconda che si tratti di un'attività lucrativa dipendente o indipendente. Tale distinzione è rilevante per diversi motivi. Ad esempio, soltanto gli indipendenti dispongono di un patrimonio commerciale la cui rivalutazione contabile, la cui alienazione o il cui trasferimento nel patrimonio privato può incidere dal profilo fiscale⁵⁷. Per contro, gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata sono esenti dall'imposta qualora derivino da una semplice amministrazione del patrimonio⁵⁸. La determinazione del reddito netto è retta parimenti da diverse disposizioni: nel caso di attività lucrativa indipendente, ad esempio, vanno dedotti dalle entrate imponibili non soltanto le spese di ottenimento del reddito, come nel caso dell'attività lucrativa dipendente, bensì anche gli ammortamenti e gli accantonamenti.

Inoltre, la compensazione delle perdite concernenti periodi di computo precedenti non ancora considerati dal profilo fiscale, è possibile unicamente nel caso di attività lucrative indipendenti. Tale distinzione costituisce inoltre un fattore importante qualora occorra valutare se vi è una tassazione intermedia in seguito al passaggio dallo statuto di dipendente a quello di indipendente – e viceversa –, occasionato da un cambiamento professionale⁵⁹. La distinzione fra attività lucrativa dipendente e

⁵³ LAINF; RS **832.20**

⁵⁴ OAINF; RS **832.202**

⁵⁵ Art. 2 cpv. 1 lett. f-g OAINF

⁵⁶ RAMA 1992 n. U 155, p. 251

⁵⁷ Art. 18 cpv. 2 LIFD; art. 8 cpv. 1 LAID

⁵⁸ Cfr. art. 16 cpv. 3 LIFD; art. 7 cpv. 4 LAID

⁵⁹ Art. 45 lett. b LIFD; art. 17 lett. b LAID

attività lucrativa indipendente è infine importante nell'ambito del diritto fiscale intercantonale⁶⁰.

Secondo l'articolo 17 LIFD, i proventi di un'attività lucrativa dipendente sono definiti come segue:

- Sono imponibili tutti i proventi di un'attività dipendente, retta dal diritto privato o pubblico, compresi i proventi accessori, quali indennità per prestazioni straordinarie, provvigioni, assegni, premi d'anzianità, gratificazioni, mance, tantièmes e altre prestazioni valutabili in denaro.
- Le liquidazioni in capitale di un istituto di previdenza in relazione con il rapporto di lavoro o altre liquidazioni in capitale simili del datore di lavoro sono imponibili conformemente all'articolo 38 LIFD.
- Dal reddito dell'attività lucrativa possono essere dedotte le spese di ottenimento del reddito⁶¹ nonché ulteriori deduzioni previste dalla legge per il calcolo del reddito imponibile.

Analogamente alla disposizione dell'articolo 17 (in caso di attività lucrativa dipendente), l'articolo 18 capoverso 1 LIFD concretizza il principio dell'imposizione globale dei redditi di un'attività lucrativa indipendente disciplinando esplicitamente quanto segue:

- Sono imponibili tutti i proventi dall'esercizio di un'impresa commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente.

L'articolo 27 LIFD definisce nel modo seguente le spese aziendali giustificate:

- In caso di attività lucrativa indipendente sono deducibili le spese aziendali e professionali giustificate.

Rientrano segnatamente in tali spese:

- a. gli ammortamenti e gli accantonamenti secondo gli articoli 28 e 29;
- b. le perdite effettive sul patrimonio aziendale, se sono state allibrate;
- c. i versamenti a istituzioni previdenziali in favore del personale, a condizione che sia esclusa qualsiasi utilizzazione contraria allo scopo.

2.2.1.1.2 Criteri di distinzione

Esercita un'attività lucrativa dipendente la persona che intrattiene un rapporto di lavoro. Le caratteristiche dello stesso sono l'occupazione durante un certo periodo contro remunerazione e secondo le istruzioni del datore di lavoro. L'impiego può essere a titolo principale o accessorio, di durata limitata o illimitata e può basarsi sul diritto privato o pubblico (contratto di lavoro secondo il diritto delle obbligazioni, rispettivamente statuto di funzionario). I motivi alla base dell'esercizio di un'attività lucrativa non entrano di regola in linea di conto nella definizione di un'attività lucrativa dipendente.

⁶⁰ Divieto della doppia imposizione secondo l'art. 46 cpv. 2 Cost.

⁶¹ Art. 26 LIFD: spese professionali.

Sono considerati redditi imponibili di un'attività lucrativa dipendente tutte le prestazioni versate al lavoratore (dipendente) in relazione con il rapporto di lavoro e destinate a remunerare la sua attività. Rientrano in tale categoria la remunerazione dei servizi forniti dal lavoratore in virtù del contratto e della legge (salario, incluse le indennità per le ore supplementari, il lavoro notturno, il lavoro a squadre, il lavoro domenicale, indennità aggiunte al salario, ecc.) nonché l'insieme delle prestazioni facoltative. Sono parimenti imponibili le gratificazioni, i premi, le gratificazioni per anzianità di servizio, le tantèmes, le provvigioni sulla cifra d'affari e sui benefici, ecc. Le prestazioni possono provenire dal datore di lavoro o da un terzo (com'è ad esempio il caso delle mance). Il carattere di reddito non dipende dalla forma delle prestazioni: le prestazioni in contanti e in natura nonché il conferimento di altri vantaggi pecuniari (locazione gratuita o ridotta, mutuo esente da interessi, ecc.) fanno parte del reddito al pari dell'attribuzione gratuita o a prezzi preferenziali di azioni ai collaboratori.

Di principio sono considerati reddito di un'attività lucrativa anche i rimborsi delle spese, per quanto l'importo versato sia superiore all'importo effettivo delle spese. Inoltre, sono considerate di regola dipendenti le persone che non assumono alcun rischio imprenditoriale specifico⁶². Anche la remunerazione fissa versata a un avvocato esercitante la funzione di membro del consiglio di amministrazione o dell'organo di controllo di una società anonima costituisce un reddito di un'attività dipendente⁶³.

Il fatto che un lavoratore dipendente non sia tenuto a seguire unicamente le istruzioni del suo datore di lavoro (ad es. in caso di riorganizzazione dell'impresa) e benefici, nell'ambito del suo orario di lavoro, di una maggiore libertà rispetto a un rapporto di servizio ordinario, non modifica in alcun modo il suo statuto di dipendente⁶⁴.

Diversamente, la persona esercitante un'attività lucrativa indipendente partecipa alla vita economica organizzando da sé la sua attività, lavorando per conto proprio e assumendo interamente i rischi e pericoli. Tale nozione include segnatamente tutte le imprese. Sono inoltre indipendenti i liberi professionisti (medici, avvocati, agenti fiduciari, architetti, ingegneri, artisti, scrittori, agricoltori ecc.). Ciascun contribuente di condizione indipendente deve dichiarare l'insieme dei suoi oneri, dei suoi redditi, della sua sostanza e dei suoi debiti⁶⁵. Tale obbligo esiste indipendentemente da quello di tenere una contabilità, disciplinata dal Codice delle obbligazioni⁶⁶.

Dal profilo fiscale, la distinzione fra attività lucrativa principale e accessoria è significativa a causa del disciplinamento differenziato concernente le deduzioni per le spese per il conseguimento del reddito. Ad esempio, il proprietario di una ditta di impianti sanitari che dà corsi alla scuola professionale, percepisce un reddito accessorio di un'attività dipendente, essendo le cause giuridiche dei due redditi totalmente diverse. In merito all'imposizione dei redditi non è determinante se l'attività è esercitata a titolo regolare, occasionale o eccezionale. A tale riguardo si pone la questione dell'imposizione dell'attività accessoria. Contrariamente al reddito di un'im-

⁶² DTF 104 V 126, con rinvio alla DTF 101 V 253.

⁶³ ORK ZH RB 1960 n. 73.

⁶⁴ Locher, par. 5 I B n. 3.

⁶⁵ Obbligo di registrazione secondo l'art. 125 cpv. 2 LIFD.

⁶⁶ Art. 957 segg. CO.

presa, il reddito di affari occasionali non ha carattere durevole. Tali affari sono frequenti nei settori del commercio immobiliare e in quello di cartevalori. I redditi di affari occasionali costituiscono redditi di un'attività indipendente soltanto qualora risultino da un'attività esercitata a fine di lucro, salvo quando sono ottenuti sfruttando occasionalmente un'opportunità nell'ambito di una semplice amministrazione patrimoniale.

Il reddito di un'attività lucrativa indipendente equivale al saldo del conto economico, ossia alla differenza fra i redditi lordi e il beneficio lordo da una parte e le spese per il conseguimento del reddito, gli ammortamenti e gli accantonamenti dall'altra. In questa sede rientrano nel reddito imponibile non soltanto i proventi degli affari correnti bensì anche gli utili in capitale, di liquidazione e di rivalutazione. Il reddito di un'attività lucrativa indipendente è determinato unicamente sulla base della variazione della sostanza commerciale. La sostanza privata non entra in linea di conto nel calcolo di siffatto reddito. Dal profilo fiscale la sostanza commerciale e la sostanza privata sono trattate in modo differenziato:

- gli ammortamenti fiscalmente incisivi possono concernere soltanto elementi della sostanza commerciale;
- gli utili in capitale sugli elementi della sostanza privata sono in genere trattati diversamente dagli utili in capitale sulla sostanza commerciale. Gli utili in capitale privati sono attualmente esenti da imposta sia a livello federale sia cantonale;
- le perdite in capitale sono fiscalmente considerate soltanto se concernono la sostanza commerciale. Di conseguenza, le perdite in borsa relative a transazioni di titoli privati non possono essere compensate con il reddito restante.

L'appartenenza di un elemento alla sostanza commerciale o a quella privata dipende il più delle volte dal contesto. Ad esempio, l'abitazione privata del proprietario di una ditta individuale rientra nella sostanza privata dello stesso. Per contro, l'edificio, le macchine e il deposito merci del suo commercio fanno parte della sua sostanza commerciale. In caso di utilizzazione mista, la LIFD applica il principio della preponderanza (attribuzione in funzione dell'uso preponderante). L'imposizione degli utili in capitale, di liquidazione e di rivalutazione presuppone sempre la realizzazione delle riserve occulte. In mancanza di queste, non vi è imposizione. Per un indipendente vi è un'effettiva realizzazione qualora un attivo della sostanza commerciale sia alienato contro remunerazione: è segnatamente il caso dell'alienazione a titolo oneroso di singoli attivi della sostanza commerciale, della liquidazione di un'impresa o della vendita di un'impresa a un terzo o, ancora, qualora vi sia l'uscita di un associato da una società di persone.

L'importo versato a un avvocato per la rottura anticipata di un contratto di consulenza costituisce il reddito di un'attività lucrativa indipendente⁶⁷.

Per determinare se vi è un'attività lucrativa dipendente o indipendente non vanno unicamente considerati i rapporti di diritto civile. Al contrario, occorre basarsi sull'insieme delle circostanze del singolo caso, segnatamente sul grado d'indipendenza personale ed economica. L'assenza di un contratto di lavoro ai sensi dell'articolo 319 segg. CO non significa automaticamente che il reddito conseguito provenga da un'attività lucrativa indipendente. Se non vi è un contratto di lavoro espli-

⁶⁷ ASA 39, 323.

citamente definito in quanto tale, occorre determinare sulla base dell'insieme delle circostanze se il reddito conseguito non proviene in ultima analisi da un contratto di lavoro ai sensi dell'articolo 319 segg. CO⁶⁸.

2.2.1.1.3 Indizi che permettono una distinzione

Lavoratore

- investimenti personali inesistenti o esigui;
- assenza di locali commerciali propri;
- obbligo di fornire personalmente il proprio lavoro;
- nessun rischio imprenditoriale;
- la responsabilità verso terzi è a carico del datore di lavoro;
- lavora di principio per un solo datore di lavoro.

Datore di lavoro

- opera investimenti significativi;
- utilizza locali commerciali propri;
- occupa personale proprio;
- assume il rischio imprenditoriale (ad. es. errori di calcolo);
- assume interamente la responsabilità nei confronti di terzi;
- lavora per diversi mandanti secondo la situazione concreta dei mandati.

2.2.1.2 Giurisprudenza e prassi

Rientrano tra l'altro nel reddito imponibile tutti i redditi provenienti da ogni altra «attività lucrativa indipendente»⁶⁹⁻⁷⁰. Nella prassi del Tribunale federale la nozione di attività lucrativa indipendente è più estesa delle nozioni di impresa, commercio o industria, le quali necessitano di un'unità organizzata di lavoro e di capitale⁷¹⁻⁷². Il Tribunale federale ha del resto ribadito a più riprese che la distinzione fra l'attività lucrativa dipendente e indipendente dipende da una valutazione globale⁷³.

⁶⁸ SZ StP 17 1999, p. 5 segg.

⁶⁹ DTF dell'8 gennaio 1999, art. 18 LIFD.

⁷⁰ Commercio professionale di immobili, ASA 67, 644; DTF 125 II 113.

⁷¹ DTF del 9 luglio 1999; art. 21 cpv. 1 lett. a DIFD.

⁷² Commercio professionale di immobili; STE 1999, B 23.1, n. 43.

⁷³ ASA 63, 656; StE 1994, B 23.1, n. 29.

2.2.2 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID)

2.2.2.1 Disposizioni determinanti

Siccome sia la Confederazione sia i Cantoni riscuotono imposte dirette e le sovranità fiscali dell'una e degli altri si sovrappongono in merito a siffatte imposte, è stata decisa un'armonizzazione, perlomeno a livello formale. In virtù dell'articolo 129 Cost. (concernente l'armonizzazione), la Confederazione emana i principi delle legislazioni cantonali e comunali concernenti l'assoggettamento all'imposta, l'oggetto dell'imposta, le basi temporali e ne sorveglia l'osservanza.

L'articolo 7 capoverso 1 LAID (principio) definisce il reddito imponibile nel modo seguente:

- sottostà all'imposta diretta la totalità dei proventi, periodici o unici, segnatamente quelli da attività lucrativa dipendente o indipendente, da reddito della sostanza compresa l'utilizzazione a scopo personale di fondi, da istituzioni di previdenza nonché da rendite vitalizie;
- oltre al principio enunciato in tale articolo, il legislatore federale ha precisato la nozione di attività lucrativa indipendente nell'articolo 8 LAID⁷⁴.

2.2.2.2 Osservazioni essenziali concernenti l'attività lucrativa indipendente secondo la LAID

Il concetto di attività lucrativa indipendente rappresenta un criterio centrale nell'ambito della distinzione. I redditi provenienti da un'attività lucrativa indipendente sono infatti determinati secondo un metodo diverso da quello applicato al reddito restan-

⁷⁴ Art. 8 LAID:

«Sono pure proventi imponibili da attività lucrativa indipendente tutti gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione, rivalutazione contabile o mediante trasferimento nella sostanza privata o in imprese o stabilimenti d'impresa situati all'estero di elementi della sostanza commerciale; sono esclusi gli utili risultanti dall'alienazione di fondi agricoli o silvicoli, sempreché il prodotto dell'alienazione superi le spese di investimento. Rimane salvo l'articolo 12 capoverso 4.

La sostanza commerciale comprende tutti i valori patrimoniali che servono integralmente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente.

Le riserve occulte non sono imponibili se permane l'assoggettamento in Svizzera, se non viene effettuata una rivalutazione contabile e se gli elementi fino allora determinanti per l'imposta sul reddito vengono ripresi, nel caso di:

- a. trasformazione in un'altra impresa di persone o in una persona giuridica, se l'esercizio continua immutato e, fondamentalmente, le partecipazioni rimangono proporzionalmente inalterate;
- b. concentrazione di imprese mediante il trasferimento di tutti gli attivi e i passivi a un'altra impresa di persone o a una persona giuridica;
- c. scissione di un'impresa di persone mediante trasferimento di parti distinte di quest'ultima ad altre imprese di persone o a persone giuridiche, se l'esercizio di queste parti continua immutato.

In caso di sostituzione d'immobilizzi necessari all'azienda, le riserve occulte possono essere trasferite contro congruo termine su beni sostitutivi con ugual funzione; è escluso il trasferimento delle riserve occulte su elementi patrimoniali fuori della Svizzera.»

te; di conseguenza, la decisione sull'esistenza o meno di un'attività lucrativa indipendente ha non di rado un'incidenza fiscale considerevole.

La totalità degli utili provenienti dall'alienazione di valori patrimoniali è imponibile rigorosamente nell'ambito dell'attività lucrativa indipendente, contrariamente alla sfera patrimoniale privata. Va però ricordato che, nell'ambito della sostanza commerciale, è comunque possibile tener conto, mediante ammortamenti e rettifiche di valore, del deprezzamento di elementi della sostanza utilizzati nell'ambito dell'attività lucrativa indipendente. È parimenti possibile costituire accantonamenti a carico del conto economico, riguardo a impegni il cui importo non è ancora determinato o a rischi di perdite imminenti. Quale ulteriore differenza va menzionata la possibilità di compensazione, unicamente nell'ambito dell'attività lucrativa indipendente, fra le perdite degli anni precedenti e i redditi. La nozione di attività lucrativa indipendente ha parimenti una vasta portata nel diritto fiscale intercantonale e internazionale. I redditi di un'attività lucrativa indipendente sono ripartiti secondo regole diverse rispetto alle altre entrate, essendo imponibili nel luogo d'esercizio dell'attività o in quello della stabile organizzazione⁷⁵.

La dottrina e la prassi considerano indipendenti le persone fisiche che partecipano alla vita economica impiegando lavoro e capitale in un'organizzazione liberamente scelta, assumendone interamente i rischi, in modo durevole, pianificato nonché riconoscibile dall'esterno e a scopo lucrativo.

Tale nozione di attività lucrativa indipendente risulta flessibile e imprecisa poiché si riferisce a una tale varietà di fattispecie da rendere impossibile una definizione generale e precisa.

Per stabilire se nel caso concreto vi è un'attività lucrativa indipendente si valuta costantemente il quadro generale dell'attività esercitata. Nell'ambito di tale valutazione sono considerate tutte le circostanze del singolo caso⁷⁶.

Di conseguenza, la qualifica di indipendente in materia di diritto fiscale non presuppone l'iscrizione nel registro di commercio e nemmeno la tenuta di una contabilità. Sono definiti indipendenti non soltanto i titolari di un'impresa commerciale, di fabbricazione, di servizi o di un'altra impresa industriale bensì anche le persone esercitanti una libera professione nonché gli agricoltori e i selvicoltori. Oltre ai titolari di ditte individuali sono considerati indipendenti i soci di società collettive e in accomandita, quelli di una società semplice con stabilimenti commerciali o industriali nonché i soci passivi di dette società. È parimenti indipendente il contribuente cui, essendogli attribuita la direzione dell'impresa in qualità di usufruttuario, percepisce gli utili dell'impresa.

La definizione di attività imprenditoriale è desumibile da quella di attività lucrativa indipendente. Spesso invece del termine impresa sono impiegate altre denominazioni quali ad esempio «commercio», «esercizio» o «industria».

⁷⁵ Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht, vol. I/1, StHG, Zweifel/Athanas, n. 7 e 8 ad art. 8, p. 115.

⁷⁶ ASA 49, 122.

2.2.3 Articolo 127 capoverso 3 Cost. (art. 46 cpv. 2 vCost.), Divieto di doppia imposizione

L'articolo 127 capoverso 3 Cost. disciplina segnatamente che la legislazione federale prende i provvedimenti necessari contro la doppia imposizione intercantonale⁷⁷.

2.2.3.1 Disposizioni determinanti

La Confederazione non ha mai adempiuto il mandato di cui all'articolo 46 capoverso 2 vCost. L'insuccesso del legislatore federale va ricondotto alla complessità della materia. Il Tribunale federale ha dunque assunto siffatto compito mettendo a punto, mediante le sue numerose decisioni, un sistema di regole relative ai conflitti di legge, disciplinanti fin nei minimi dettagli la delimitazione fra le sovranità cantonali. Di questo è tenuto conto nel testo, leggermente modificato, della nuova Costituzione federale.

Il divieto di doppia imposizione iscritto nell'articolo 127 capoverso 3 Cost. presenta due aspetti: da un lato si tratta di un diritto costituzionale che protegge il cittadino dalla doppia imposizione; dall'altro, l'articolo 127 capoverso 3 Cost. conferisce alla Confederazione la competenza di definire i limiti reciproci della sovranità fiscale dei Cantoni. Di conseguenza, la possibilità di invocare tale norma è data non soltanto ai contribuenti bensì anche ai Cantoni. Nell'ambito delle relazioni intercantionali, il divieto della doppia imposizione da parte della giurisprudenza limita quindi la competenza cantonale di riscuotere imposte⁷⁸.

2.2.3.2 Giurisprudenza e prassi

Sulla base del sistema di regole relative ai conflitti di legge, il Tribunale federale stabilisce a quale Cantone compete la riscossione di imposte nei confronti di contribuenti e relativamente a oggetti dell'imposta, qualora due o più regimi fiscali cantonali concorrano in tal senso. Gli oggetti dell'imposta che, in applicazione delle regole relative ai conflitti di legge, non sono attribuiti a un determinato Cantone, sottostanno alla sovranità fiscale del Cantone di domicilio.

Nell'ambito del reddito di un'attività lucrativa occorre distinguere fra i redditi di un'attività dipendente e i redditi di un'attività indipendente. Per stabilire se un'attività lucrativa è dipendente o indipendente, il Tribunale federale non considera unicamente le relazioni fra il contribuente e i terzi secondo il diritto civile bensì anche il grado di autonomia personale ed economica di cui dispone il contribuente nell'esercizio della sua attività⁷⁹.

⁷⁷ L'art. 46 cpv. 2 vCost disciplinava il divieto della doppia imposizione nel modo seguente: «La legislazione federale statuirà le disposizioni necessarie per l'applicazione di questo principio, e per impedire il caso di doppia imposta»

⁷⁸ M. Reich; in Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht, vol. I/1, ed. Zweifel/Athanas, BS 1997, N 16 e 17, osservazioni introduttive degli art. 1/2, p. 6/7.

⁷⁹ DTF 95 I 24.

Reddito di un'attività lucrativa dipendente

Il reddito di un'attività lucrativa dipendente è in genere globalmente imponibile nel luogo di domicilio. Questo vale di regola anche per il reddito di sostituzione⁸⁰. Tale principio è derogabile soltanto eccezionalmente, qualora il domicilio della famiglia o la dimora stagionale costituiscono un domicilio fiscale secondario. In quest'ultimo caso, il Cantone della dimora stagionale e il Cantone del domicilio fiscale principale effettuano una divisione del reddito imponibile e del patrimonio pro rata temporis.

Reddito di un'attività lucrativa indipendente (imprese individuali e società commerciali di persone)

Le imprese individuali e le società commerciali di persone non costituiscono soggetti fiscali. Gli utili e la sostanza (o il capitale sociale) sono attribuiti al titolare (nel caso dell'impresa individuale) o ai soci (nel caso delle società di persone) e sono imponibili di regola nel luogo dell'attività commerciale o della sede della società.

Per contro, il salario del socio di una società di persone è imponibile non nel luogo della sede della società bensì in quello del domicilio di tale socio. Questa regola di conflitto non è trasponibile all'impresa individuale. La sede della ditta individuale può invero costituire un domicilio fiscale secondario del suo titolare, il quale è soggetto dell'imposta sul reddito proveniente dalla sua impresa; siffatto reddito non può tuttavia essere suddiviso in una quota degli utili e in una quota di salario⁸¹. Questa regola vale parimenti nel caso delle libere professioni (avvocati indipendenti, medici, architetti ecc.).

DTF del 24 febbraio 1998; nella causa Dott. D. D.; doppia imposizione Zurigo/Svitto (ricorso di diritto pubblico).

La questione relativa alla natura indipendente del reddito di un medico d'ospedale è importante non soltanto in merito all'obbligo di versare contributi all'AVS/AI ma anche in merito all'imposizione del reddito e della sostanza. La qualificazione fiscale non vincola di per sé gli organi dell'AVS/AI; tuttavia, secondo il Tribunale federale delle assicurazioni, le divergenze fra le qualificazioni nei due settori giuridici sarebbero ammissibili soltanto per motivi fondati. La seconda corte di diritto pubblico del Tribunale federale ha confermato questo principio espresso dal TFA nella causa summenzionata, statuendo che il reddito dell'attività privata di un medico specialista in ginecologia e ostetricia in un ospedale di Svitto (percepito oltre a quello derivante dal suo rapporto d'impiego presso l'ospedale) costituiva il reddito di un'attività dipendente. Il TFA ha deciso in tal senso basandosi tra l'altro sul fatto che il medico non poteva stabilire liberamente i suoi onorari per il trattamento dei pazienti ospedalizzati (privati) ed era obbligato ad utilizzare le infrastrutture dell'ospedale. Gli onorari in questione erano quindi stati definiti in quanto reddito di un'attività lucrativa dipendente, imponibile da parte del Cantone di Zurigo quale Cantone di domicilio del ricorrente.

⁸⁰ DTF 99 Ia 228.

⁸¹ Schweiz. Steuerlexikon, vol. 3, p. 364 segg.

2.2.4 Legislazione concernente l'imposta sul valore aggiunto

2.2.4.1 Disposizioni determinanti

2.2.4.1.1 Basi legali

Nell'ambito della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto, la questione dell'attività lucrativa indipendente si pone in relazione alla determinazione delle condizioni concernenti l'assoggettamento soggettivo all'imposta. Talune di queste condizioni mirano ad impedire che una persona sia assoggettata all'imposta qualora realizzi soltanto occasionalmente una cifra d'affari annuale superiore a 75 000 franchi.

L'articolo 17 capoverso 1 dell'ordinanza del 22 giugno 1994⁸² concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA) disciplinava che è assoggettato all'imposta chiunque svolge un'attività indipendente, commerciale o professionale, diretta al conseguimento di entrate, anche senza fine di lucro, purché le sue forniture, le sue prestazioni di servizi e il suo consumo proprio sul territorio svizzero superino complessivamente 75 000 franchi annui. La legge federale del 2 settembre 1999⁸³ concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA) che ha sostituito l'OIVA a partire dal 1° gennaio 2001, contiene una disposizione identica nell'articolo 21 capoverso 1 primo periodo.

Inoltre l'articolo 21 capoverso 1 secondo periodo LIVA specifica che l'attività dei membri dei consigli di amministrazione, dei consigli di fondazione o di istituzioni che esercitano funzioni analoghe è considerata attività lucrativa dipendente. La legge precisa dunque chiaramente che tali redditi non possono essere contemporaneamente gravati da oneri sociali e dall'imposta sul valore aggiunto.

La legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto non definisce in modo più preciso l'esercizio indipendente di un'attività commerciale o professionale. Come nel caso dell'AVS, l'interpretazione e la descrizione più esaustiva di siffatta nozione sono lasciate alla prassi e alla giurisprudenza⁸⁴.

2.2.4.1.2 Relazione con il diritto civile

Diversamente dal diritto in materia di contratto di lavoro, improntato allo statuto di attività lucrativa dipendente poiché si basa sulla nozione di lavoratore dipendente), la legislazione concernente l'IVA si fonda sul concetto di attività indipendente. Di conseguenza, secondo la prassi e la giurisprudenza, per la distinzione fra attività lucrativa dipendente e indipendente in relazione con l'assoggettamento soggettivo all'imposta secondo gli articoli 17 capoverso 1 OIVA e 21 capoverso 1 LIVA, sono determinanti i dati inerenti al diritto commerciale. Tale distinzione non emerge sol-

⁸² OIVA; RU **1994** 1464

⁸³ LIVA; RS **641.20**

⁸⁴ Cfr. decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 30 settembre 1999 nella causa L. contro Amministrazione federale delle contribuzioni, consid. 3a, la quale constata che l'art. 17 OIVA non precisa a quali condizioni un imprenditore debba essere considerato indipendente; di conseguenza la nozione di indipendente dev'essere interpretata secondo le altre disposizioni dell'OIVA.

tanto dal profilo giuridico ma soprattutto da quello economico. In tal senso, il fatto che i contratti stipulati fra le parti includano prevalentemente elementi propri del contratto di lavoro, dell'appalto o del mandato, non è determinante.

2.2.4.1.3 Criteri di distinzione

I principali criteri di distinzione sono da un lato il rischio imprenditoriale, dall'altro l'indipendenza economica e organizzativa⁸⁵. Il rischio imprenditoriale è inteso nel senso che, da un lato, l'imprenditore indipendente trae personalmente e direttamente profitto da un eventuale guadagno o è tenuto a sopportare le perdite e, dall'altro, che egli è responsabile dell'esito dei suoi affari. L'indipendenza nell'organizzazione del lavoro consiste nel fatto che l'imprenditore indipendente effettua il suo lavoro senza istruzioni e sotto la propria responsabilità nonché organizza liberamente il suo tempo ed è libero di accettare o di rifiutare un lavoro⁸⁶.

2.2.4.1.4 Distinzione nel caso singolo

I criteri di distinzione summenzionati necessitano sempre di un esame completo del singolo caso⁸⁷. I seguenti indizi lasciano presumere un'attività indipendente: l'obbligo di versare personalmente i premi della SUVA, la presenza sul mercato utilizzando il proprio nome e la relativa carta intestata, l'impiego di personale ausiliario retribuito, il lavoro svolto per più mandanti e lo svolgimento dell'attività con strumenti e apparecchi propri⁸⁸. Nell'esame di un determinato rapporto di lavoro possono emergere differenze a seconda che si tratti di una valutazione secondo le normative in materia di AVS o di IVA⁸⁹. Tali differenze sono determinate da una diversa ponderazione dei criteri determinanti la distinzione. Una migliore armonizzazione delle regole d'interpretazione potrebbe permettere di correggere le divergenze menzionate fra l'AVS e l'IVA. Di conseguenza, secondo la giurisprudenza non si può dedurre in alcun caso l'esistenza di un'attività indipendente ai sensi del diritto dell'IVA considerando unicamente la qualificazione secondo il diritto delle assicurazioni sociali: la valutazione secondo le assicurazioni sociali costituisce soltanto uno dei tanti indizi, purché importante⁹⁰. Inoltre un salariato può essere considerato indipendente secondo l'IVA nell'ambito di un'attività accessoria importante, segnatamente qualora egli eserciti tale attività volontariamente, al di fuori dei suoi obblighi di lavoro, durante il suo tempo libero e senza istruzioni da parte del suo datore di lavoro⁹¹.

⁸⁵ Cf. Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuergesetz (LIVA), Berna 2000, n. marg. 785; Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zurigo 1994, p. 112 segg.; Kuhn/Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berna 1994, p. 72).

⁸⁶ Cfr. decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 30 settembre 1999 nella causa L. contro AFC, consid. 3a.

⁸⁷ Cfr. Dieter Metzger, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Berna 2000, n. 3 ad art. 21

⁸⁸ Cfr. Camenzind/Honauer/Vallender, loc. cit n. marg. 785.

⁸⁹ Idem, n. marg. 786.

⁹⁰ Cfr. ASA vol. 61, p. 813, consid. 2b con ulteriori indicazioni.

⁹¹ Idem, n. marg. 788.

2.2.4.2 Giurisprudenza e prassi

2.2.4.2.1 Giurisprudenza

In una decisione del 1° dicembre 1994 concernente la causa K.F. contro l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), il Tribunale federale ha confermato che, per distinguere il cottimista indipendente dal lavoratore dipendente che lavora a cottimo, occorre considerare quali criteri principali il rischio economico nonché l'indipendenza economica e organizzativa nei confronti del mandante. Il TF ha dunque stabilito che un'attività lucrativa va definita indipendente qualora sia esercitata nel quadro di un'organizzazione liberamente scelta e a proprio rischio e pericolo nonché sia riconoscibile dall'esterno. La massima istanza giudiziaria della Confederazione ha dunque dato ragione all'AFC nella misura in cui diversi indizi emersi dai fatti presentati durante la procedura di opposizione hanno permesso di desumere l'esercizio di un'attività lucrativa indipendente da parte del ricorrente. Secondo l'AFC, l'incontestabile indizio a favore di un'indipendenza economica del ricorrente consisteva nel fatto che quest'ultimo aveva sempre accordato nelle sue fatture uno sconto del 20 per cento alla ditta per la quale lavorava; le prestazioni erano di conseguenza state fornite nell'ambito di appalti. L'AFC ha inoltre ritenuto che un ulteriore indizio a favore dell'attività indipendente fosse costituito dai costi sopportati dal ricorrente, manifestamente sproporzionati in rapporto agli utili conseguiti⁹².

In una decisione del 21 gennaio 1997 riguardante la causa R.G. contro AFC, la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (CRC) ha definito i criteri principali dell'attività indipendente ai sensi dell'articolo 17 capoverso 1 OIVA. Un'attività imponibile esercitata a nome proprio, a proprio rischio e pericolo nonché in modo economicamente e organizzativamente autonomo nei confronti di un datore di lavoro dev'essere considerata in quanto attività lucrativa indipendente.

In una decisione del 30 settembre 1999 riguardante la causa S. L. contro AFC, la CRC era chiamata a giudicare la fattispecie seguente: X. S.A. aveva stipulato con Y un contratto di supporto informatico. Per adempiere tale contratto, la X. S.A. aveva stipulato con L un contratto concernente prestazioni d'ingegneria in base al quale L avrebbe fornito all'occorrenza un aiuto informatico a Y. Si trattava di valutare se L fosse assoggettato all'IVA in qualità di indipendente. A tale riguardo, la CRC aveva stabilito che, per determinare se vi fosse un'attività indipendente ai sensi dell'IVA, occorreva interpretare la nozione di indipendenza in funzione delle altre disposizioni dell'OIVA. Secondo la dottrina e la giurisprudenza occorre esaminare se la persona interessata esercita la sua attività a nome proprio, ne assume il rischio imprenditoriale e se il suo lavoro non dipende da un datore di lavoro (consid. 3a). Secondo la CRC andavano inoltre considerate le circostanze nel loro insieme, al fine di determinare se un fornitore di prestazioni adempie i criteri propri allo statuto di indipendente secondo l'IVA. Costituendo l'IVA un'imposta generale sul consumo, si imponeva un'interpretazione più ampia della nozione di attività indipendente⁹³.

⁹² Cfr. ASA, vol. 66, p. 162 segg., consid. 2 e 3 con ulteriori indicazioni.

⁹³ Cfr. Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berna 1999, p. 115, 175.

2.2.4.2 Prassi dell'amministrazione

Membri dei consigli d'amministrazione

Finora la questione dell'indipendenza ai sensi dell'articolo 17 capoverso 1 OIVA si è posta soprattutto in relazione con l'attività dei membri di consigli d'amministrazione. Basandosi sui criteri definiti nell'ambito dell'imposta sulla cifra d'affari, l'AFC è giunta alla conclusione che l'attività dei membri di consigli d'amministrazione costituisce un'attività lucrativa indipendente. In una decisione del 27 ottobre 2000, il Tribunale federale ha statuito che l'attività del membro di un consiglio d'amministrazione va considerata indipendente anche nell'ambito delle disposizioni dell'OIVA.

Giornalisti

Per valutare l'attività dei giornalisti indipendenti, l'AFC esamina in primo luogo se gli stessi esercitano la loro attività in base a un contratto di lavoro ai sensi dell'articolo 319 segg. CO. Quali ulteriori indizi sono inoltre esaminati i contributi sociali, le vacanze, il tempo di lavoro e il diritto del datore di lavoro di impartire istruzioni. La valutazione definitiva avviene tuttavia sempre in funzione del singolo caso esaminato.

Lavoratori a domicilio

Per valutare un'attività esercitata sulla base di un contratto di lavoro a domicilio ai sensi dell'articolo 351 segg. CO, l'AFC considera le analogie esistenti fra il lavoratore a domicilio e il lavoratore (dipendente). La valutazione definitiva avviene tuttavia sempre in funzione del singolo caso esaminato poiché il conteggio dei contributi delle assicurazioni sociali non rappresentano l'unico criterio determinante.

In generale si può affermare che un migliore coordinamento dell'interpretazione permetterà di evitare che in futuro si verifichino ancora casi contrassegnati da soluzioni insoddisfacenti al problema della distinzione.

2.3 Diritto delle obbligazioni

2.3.1 Disposizioni determinanti

Il diritto civile distingue l'attività lucrativa dipendente da quella indipendente in base alla forma del contratto. Il contratto di lavoro⁹⁴ è caratterizzato da un rapporto gerarchico (subordinazione) e quindi di dipendenza. Il contratto di lavoro suppone l'esistenza di un'attività lucrativa dipendente; tutti gli altri contratti concernenti prestazioni di lavoro fanno invece presupporre l'esistenza di un'attività lucrativa indipendente. Il contratto di agenzia si situa per certi versi in una posizione intermedia⁹⁵.

⁹⁴ Art. 319 segg. CO.

⁹⁵ Art. 418a segg. CO.

2.3.1.1 **Basi legali**

Nel diritto civile è dunque determinante l'articolo 319 CO, il quale definisce il contratto di lavoro nel modo seguente:

¹ Il contratto individuale di lavoro è quello con il quale il lavoratore si obbliga a lavorare al servizio del datore di lavoro per un tempo determinato o indeterminato e il datore di lavoro a pagare un salario stabilito a tempo o a cottimo.

² È considerato contratto individuale di lavoro anche il contratto con il quale un lavoratore si obbliga a lavorare regolarmente al servizio del datore di lavoro per ore, mezze giornate o giornate (lavoro a tempo parziale).

Per distinguere il contratto di lavoro dagli altri contratti, la dottrina ha sviluppato quattro criteri:

- l'esistenza di una prestazione di lavoro (non il risultato),
- l'integrazione in un'organizzazione lavorativa di un terzo (assenza di responsabilità propria),
- un rapporto durevole fra il debitore e il creditore (non nel singolo caso) e
- il diritto a una retribuzione.

Occorre valutare l'esistenza o meno di un contratto di lavoro sulla base degli elementi del contratto nel loro insieme⁹⁶.

2.3.1.2 **Giurisprudenza e prassi**

I tribunali si sono chinati a più riprese sulla distinzione fra contratto di lavoro da un lato e appalto nonché mandato dall'altro. Oltre al rapporto di subordinazione, un criterio centrale per distinguere l'appalto dal contratto di lavoro consiste nell'obbligo di fornire il risultato di un lavoro (nel caso dell'appalto) contrariamente al caso del lavoratore che ha diritto al suo salario anche se il suo lavoro è insufficiente. Il contratto di lavoro si differenzia dal mandato non soltanto per il grado di subordinazione ma anche per la durata; la limitazione del lavoro a un compito concreto di una durata limitata parla piuttosto a favore del mandato.

Le conseguenze giuridiche si differenziano a seconda della qualificazione del contratto. Il contratto di lavoro è fortemente caratterizzato dall'aspetto della protezione, segnatamente poiché prevede l'obbligo di versare il salario in caso di malattia nonché termini di disdetta. Per contro, l'appalto e il mandato conferiscono maggiore libertà alle parti.

L'aspetto della protezione ha esercitato un ruolo considerevole nella prassi e nei tribunali, essendo in genere presente in un rapporto di lavoro fortemente gerarchico. Ad esempio, sono stati definiti lavoratori⁹⁷:

- i calciatori,
- le danzatrici di cabaret,

⁹⁶ Cfr. Rehinder, *Berner Kommentar*, 1985, art. 319, n. 42 segg.

⁹⁷ Esempi secondo Rehinder, *loc. cit.* e Streiff/von Kaenel, *Arbeitsvertrag*, art. 319 n. 3 segg.

- i disc-jockey,
- i clown,
- le persone esercitanti l'insieme dei lavori amministrativi in una piccola impresa,
- le fotomodelle.

Di conseguenza non sono considerati lavoratori dipendenti bensì indipendenti:

- i membri di consigli d'amministrazione di banche (perlomeno se esercitano tale funzione accessoriamente),
- i giornalisti remunerati secondo il numero di linee scritte.

L'indecisione della dottrina emerge manifesta riguardo ai membri dei consigli d'amministrazione. Riassumendo, si possono trarre le seguenti conclusioni: i membri di consigli d'amministrazione che esercitano la loro funzione a titolo accessorio e gli organi dirigenti delle persone giuridiche (a seconda delle circostanze i delegati dei consigli d'amministrazione) sono impiegati sulla base di un mandato; per contro, i membri di consigli d'amministrazione che esercitano la loro funzione a titolo principale e non hanno una vera e propria funzione dirigente possono essere impiegati sulla base di un contratto di lavoro.

Particolarmente ardua è la distinzione fra il contratto di lavoro e il contratto di agenzia, mediante il quale l'agente assume stabilmente l'impegno di trattare la conclusione di affari per uno o più mandanti o di concluderne in loro nome o per loro conto, senza essere vincolato ad essi da un rapporto di lavoro. In tale contesto è determinante l'autonomia aziendale dell'agente.

2.4 Estensione del problema

2.4.1 Situazione attuale

Laddove esiste, la definizione legale delle nozioni di attività lucrativa dipendente, rispettivamente indipendente iscritta nel diritto delle assicurazioni sociali, nel diritto fiscale e nel diritto obbligatorio appare relativamente succinta. In questi settori giuridici, la giurisprudenza rifiuta le soluzioni schematiche e, data la varietà delle situazioni che si presentano nel mondo economico, sottolinea che la distinzione fra attività lucrativa dipendente e indipendente va sempre fatta in funzione dell'insieme delle circostanze nel singolo caso. Particolarmente problematiche sono le forme miste di attività lucrativa dipendente e indipendente.

Nella prassi si riscontrano qualificazioni differenziate a seconda dei settori giuridici, segnatamente nel caso di membri di consigli d'amministrazione e di giornalisti. Di regola il diritto delle assicurazioni sociali classifica i membri dei consigli d'amministrazione nella categoria dei dipendenti, contrariamente al diritto delle obbligazioni che li ritiene indipendenti. L'attività da essi esercitata è invece considerata dipendente in materia di IVA, a partire dalla decisione del Tribunale federale emessa il 27 ottobre 2000. Per quanto concerne i giornalisti, secondo il diritto delle assicurazioni sociali, la qualificazione si effettua in funzione della regolarità del lavoro

svolto per un organo di stampa; secondo la legislazione concernente l'IVA, essenzialmente in funzione dell'esistenza di un contratto di lavoro. Nel diritto delle obbligazioni, invece, i giornalisti retribuiti a linea sono considerati indipendenti poiché manca un rapporto di subordinazione.

2.4.2 Evoluzione dal 2001 in poi

Come menzionato, l'articolo 21 capoverso 1 secondo periodo della legge federale del 2 settembre 1999⁹⁸ concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA), in vigore dal 1° gennaio 2001, disciplina che l'attività dei membri di consigli d'amministrazione è un'attività lucrativa dipendente. Tale nozione risulta pertanto armonizzata con quella del diritto delle assicurazioni sociali a partire dall'entrata in vigore della LIVA.

3 Concordanze/discordanze fra le varie nozioni in diritto delle assicurazioni sociali, in diritto fiscale e in diritto delle obbligazioni

Le nozioni di attività lucrativa dipendente e indipendente sono specificate da taluni criteri di distinzione nei tre settori giuridici interessati in questa sede.

3.1 Assicurazioni sociali

I criteri di distinzione determinanti sono la presenza di un rapporto di dipendenza dal profilo economico-aziendale e dell'organizzazione del lavoro nonché il rischio imprenditoriale.

3.2 Imposta federale diretta

I criteri che determinano un'attività lucrativa indipendente sono l'utilizzazione del lavoro e del capitale nell'ambito di un'organizzazione liberamente scelta, l'assunzione del rischio imprenditoriale, la partecipazione alla vita economica in modo durevole, metodico e riconoscibile verso l'esterno nonché l'intenzione di trarre profitti.

3.3 Imposta sul valore aggiunto

La distinzione fra attività lucrativa dipendente e indipendente si basa sui criteri di rischio economico e di indipendenza a livello finanziario e organizzativo⁹⁹.

⁹⁸ RS 641.20, FF 1999 6422

⁹⁹ Cfr. Reto Böhi, Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht und seine Auswirkungen auf die Beitragserhebung, Berna, 2001, p. 225.

3.4 **Diritto delle obbligazioni**

La distinzione dell'attività lucrativa dipendente da quella indipendente avviene in base alla forma del contratto. Il contratto di lavoro si differenzia dagli altri contratti inerenti a lavori poiché caratterizzato da un rapporto di subordinazione e dall'assenza di garanzia in merito all'esito del lavoro.

3.5 **Conclusione**

Nel diritto delle assicurazioni sociali e in quello fiscale, il criterio di distinzione determinante per le attività lucrative dipendenti consiste nell'esistenza di un rapporto di subordinazione; per le attività lucrative indipendenti, nell'esistenza del rischio imprenditoriale. Riguardo all'attività indipendente il diritto fiscale esige inoltre che essa sia riconoscibile dall'esterno, mentre l'intenzione di trarre profitti è invece richiesta unicamente in materia di imposte dirette (e non di IVA). Nel diritto delle obbligazioni, il risultato del lavoro che dev'essere fornito riveste un'importanza supplementare.

Nell'ambito del diritto delle assicurazioni sociali e in quello del diritto fiscale si può inoltre constatare che il criterio di distinzione determinante è costituito dal rapporto di subordinazione; la situazione giuridica in questi due settori risulta di conseguenza fondamentalmente analoga¹⁰⁰. Inoltre, dalla giurisprudenza emerge che l'esistenza di un rapporto di subordinazione ai sensi del diritto civile o del diritto delle assicurazioni sociali va valutata secondo gli stessi criteri¹⁰¹. Lanz giunge alla conclusione che, se la qualificazione dei contratti interessati è corretta, la discordanza fra il diritto delle assicurazioni sociali e il diritto civile in merito alla determinazione dello statuto di lavoratore è meno rilevante di quanto potrebbe lasciare credere la giurisprudenza del TFA, la quale pone costantemente l'accento sull'autonomia del diritto delle assicurazioni sociali¹⁰².

Contrariamente al diritto civile (CO), il diritto pubblico in materia di contribuzioni (in cui rientrano anche il diritto delle assicurazioni sociali e il diritto fiscale) non prevede la possibilità di gestire liberamente i rapporti giuridici. In merito alla distinzione fra attività lucrativa dipendente e indipendente, le norme del diritto delle assicurazioni sociali e del diritto fiscale applicabili ai fini di siffatta distinzione sono quindi imperative e non risultano compromesse dalle strutturazioni insite nel diritto civile. È per tale motivo che viene posto regolarmente l'accento sull'autonomia del diritto delle assicurazioni sociali. Tuttavia, visto che, sia nell'ambito del diritto delle assicurazioni sociali sia in quello del diritto fiscale occorre tenere conto delle condizioni economiche effettive e perciò delle forme liberamente scelte e considerate adeguate da parte dei soggetti economici, le strutturazioni del diritto civile hanno comunque sempre un forte valore indicativo anche nella valutazione dei rapporti di diritto pubblico quale aspetto centrale del presente rapporto (trattamento uniforme e

¹⁰⁰ Raphael Lanz, Die Abgrenzung der selbstständigen von der unselbstständigen Erwerbstätigkeit im Sozialversicherungs-, Steuer- und Zivilrecht, AJP 12/97, p. 1478.

¹⁰¹ Idem, p. 1479.

¹⁰² Idem, p. 1481.

coerente delle attività lucrative dipendenti e indipendenti nel diritto fiscale e nel diritto delle assicurazioni sociali).

4 Nozione unificata di attività indipendente nell'ambito dei diversi obiettivi del diritto delle assicurazioni sociali, del diritto fiscale e del diritto delle obbligazioni

4.1 Diritto delle assicurazioni sociali: funzione di protezione sociale (copertura assicurativa)

In quanto fulcro della sicurezza sociale, le assicurazioni sociali coprono i rischi sociali ossia i rischi che minacciano le persone fisiche nella loro esistenza economica e che spesso sono connessi con la perdita o con la diminuzione del reddito dell'attività lucrativa. Rientrano nei rischi sociali la malattia, la disoccupazione, la vecchiaia, gli infortuni, le malattie professionali, gli oneri familiari, la maternità, l'invalidità e il decesso¹⁰³. Nel diritto delle assicurazioni sociali la nozione di lavoratore riveste un'importanza centrale: infatti una persona è assicurata obbligatoriamente nell'ambito delle assicurazioni sociali soltanto se ha uno statuto di lavoratore¹⁰⁴. Nel diritto delle assicurazioni sociali la questione della copertura assicurativa esercita parimenti un ruolo nella definizione della nozione di lavoratore.

4.2 Codice delle obbligazioni: funzione di protezione sociale (protezione dei lavoratori)

Le norme di diritto pubblico in materia di protezione dei lavoratori e le norme di diritto civile (art. 319 segg. CO) perseguono obiettivi analoghi a quelle in materia di assicurazioni sociali. La legge sul lavoro disciplina segnatamente la protezione della salute e la protezione contro gli infortuni, la durata del lavoro e del riposo nonché la protezione particolare dei giovani lavoratori e delle lavoratrici. Tali norme esplicano a loro volta diversi effetti sul contratto di lavoro¹⁰⁵. Le norme di diritto pubblico e di diritto privato concernenti i rapporti di lavoro sono dunque improntate all'esigenza di protezione dei lavoratori e di umanizzazione delle condizioni di lavoro. La descrizione della nozione di lavoratore è di conseguenza determinata dalla volontà di proteggere i lavoratori.

Nell'ambito del Codice delle obbligazioni, i problemi derivano dal fatto che le parti di un contratto concernente essenzialmente una prestazione di lavoro tentano di sottoporre il loro contratto alle norme disciplinanti il mandato al fine di risparmiare i contributi sociali e di aggirare le disposizioni imperative del diritto del lavoro. La distinzione fra lavoratore e mandatario è quindi notevolmente importante nella prassi¹⁰⁶.

¹⁰³ Cfr. Thomas Locher, Grundriss des Sozialversicherungsrechts, 2ª edizione, Berna 1997, p. 1.

¹⁰⁴ Cfr. Thomas Locher, segnatamente p. 103.

¹⁰⁵ Cfr. Frank Vischer, Der Arbeitsvertrag, 2ª edizione, Basilea 1994, p. 23.

¹⁰⁶ Cfr. Raphael Lanz, segnatamente p. 1478 segg.

4.3 **Diritto fiscale: gettito fiscale, doppia imposizione, deduzione dell'imposta preventiva**

Il diritto fiscale persegue altri scopi. Il reddito costituisce l'oggetto principale delle imposte dirette in Svizzera¹⁰⁷. Per quanto concerne il reddito del lavoro, occorre distinguere fra reddito di un'attività lucrativa dipendente e reddito di un'attività lucrativa indipendente¹⁰⁸. Tale distinzione è tra l'altro significativa poiché i redditi imponibili di un'attività indipendente includono gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione o rivalutazione contabile di elementi della sostanza commerciale¹⁰⁹ e poiché il reddito netto imponibile è calcolato anche in applicazione di altre regole¹¹⁰, il che ha un'incidenza sull'importo delle imposte. Per tale motivo, la definizione della nozione di lavoratore è di essenziale importanza in materia di imposte dirette, implicando diverse conseguenze di ordine fiscale.

In diritto fiscale, la distinzione fra le attività lucrative dipendenti e indipendenti implica inoltre conseguenze sulla ripartizione dell'imposta fra i Cantoni e i Comuni, essendo applicabili norme diverse in materia di doppia imposizione¹¹¹.

Nell'ambito del diritto disciplinante l'imposta sul valore aggiunto, la questione dell'attività lucrativa dipendente è significativa poiché soltanto gli indipendenti sono assoggettati all'IVA¹¹² e possono fare valere il loro diritto alla deduzione dell'imposta preventiva; per contro, le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente devono in genere sopportare l'onere dell'IVA in quanto consumatori finali.

4.4 **Questioni di ordine pratico**

Attualmente la persona che intende rendersi indipendente chiede in assegnazione un numero IVA, unicamente attribuito agli indipendenti (art. 17 e 45 OIVA, art. 21 e 56 LIVA). In questa fase, l'AFC non ha né la possibilità né le capacità di verificare globalmente se l'attività lucrativa che verrà esercitata *in futuro* dev'essere considerata indipendente in conformità con tutti i settori del diritto. Qualora le autorità dell'AVS o le amministrazioni fiscali cantonali per le imposte dirette constatassero, in rari casi eccezionali e diversi anni dopo la loro decisione, che l'attività lucrativa esercitata debba essere qualificata di dipendente e non d'indipendente, si pone la questione della retroattività, segnatamente in merito all'IVA pagata o ai contributi versati alle assicurazioni sociali. La retroattività è di principio esclusa: una modifica di statuto (da quello di indipendente a quello di dipendente) o l'eliminazione dell'assoggettamento all'IVA può avvenire soltanto per il futuro.

¹⁰⁷ Cfr. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5ª ediz., Zurigo 1995, p. 153.

¹⁰⁸ Cfr. Blumenstein/Locher, segnatamente p. 157.

¹⁰⁹ Art. 18 cpv. 2 LIFD.

¹¹⁰ Cfr. art. 25 segg. LIFD.

¹¹¹ Cfr. Raphael Lanz, segnatamente p. 1483.

¹¹² Cfr. art. 17 OIVA e 21 LIVA.

Come indicato¹¹³, i criteri di distinzione fra attività lucrativa dipendente e indipendente sono ampiamente identici¹¹⁴, almeno sul piano generale, nel diritto delle assicurazioni sociali, nel diritto fiscale e in quello delle obbligazioni. Nel suo parere emesso durante la procedura di consultazione, il Tribunale federale ha tuttavia sottolineato che il diritto fiscale, il diritto delle assicurazioni sociali e il diritto delle obbligazioni perseguono ciascuno obiettivi diversi, come d'altronde bene illustra il commento nel numero 4. La giurisprudenza insiste comunque costantemente sulla necessità di valutare ciascun singolo caso in funzione dell'insieme delle circostanze¹¹⁵. Questo modo di procedere, oltre che permettere una valutazione giuridica differenziata delle varie fattispecie, rende possibile la valutazione di un numero ingente di attività lucrative, incluse nuove forme di esse, ovviando così ai ritardi che una lunga procedura legislativa implicherebbe. La valutazione del singolo caso potrebbe tutt'al più contrastare per certi versi la certezza del diritto, cui sarebbe più confacente una definizione uniforme di attività lucrativa dipendente e indipendente. A tale riguardo va comunque rilevato che, pur non essendovi una definizione uniforme di tali nozioni, la giurisprudenza tende attualmente a uniformare in una certa misura la descrizione di attività indipendente nei diversi settori giuridici.

Siccome ciascuna distinzione qualificante offre un certo margine di interpretazione, il problema della distinzione sussisterebbe anche nel caso in cui vi fosse una definizione unificata di attività lucrativa dipendente e indipendente. Va inoltre detto che sarebbe estremamente difficile realizzare tale distinzione sul piano legislativo.

Da parte nostra riteniamo che una definizione uniforme non risolverebbe il problema; il Tribunale federale aggiunge a tale riguardo che una definizione uniforme comporterebbe inevitabilmente nuove forme di disparità. Il problema attuale non deriva dall'assenza di una definizione. Invero, i criteri di distinzione fra attività lucrativa dipendente e indipendente che la giurisprudenza ha sviluppato applicandoli ai singoli settori giuridici, presentano fra loro differenze minime. Nella maggioranza dei casi, le diverse qualificazioni di una professione sono riconducibili alle diverse finalità perseguite da tali settori giuridici. Nella prassi emerge soprattutto l'inconveniente derivante dal fatto che le decisioni in ultima istanza sono emesse da sezioni diverse (autonome) del Tribunale federale, a seconda che si tratti di casi attinenti al diritto delle assicurazioni sociali, al diritto fiscale o al diritto disciplinante il contratto di lavoro.

Le differenze menzionate non vanno comunque interpretate sempre in senso negativo:

In materia di imposta sul valore aggiunto, è possibile che una persona qualificata come dipendente secondo l'AVS (e personalmente favorevole a tale qualificazione poiché beneficiante della protezione sociale), intenda essere parimenti registrata come assoggettata all'IVA, cosa che le permette di chiedere il rimborso dell'imposta preventiva a suo carico nell'ambito della sua attività professionale; tale esigenza può rivelarsi sensata nell'ambito di un sistema improntato alla riscossione di un'imposta

¹¹³ n. 3.5

¹¹⁴ Cfr. Reto Böhi, segnatamente p. 227.

¹¹⁵ Cfr. Reto Böhi, segnatamente p. 221 e 287.

a ogni stadio del processo di produzione e di distribuzione con deduzione dell'imposta precedente.

Secondo la Costituzione federale, le assicurazioni sociali hanno il compito di assicurare la protezione sociale delle persone esercitanti un'attività lucrativa e in particolare delle persone appartenenti alle categorie tendenzialmente più deboli della popolazione. Secondo la prassi odierna, la protezione sociale non dev'essere rifiutata alle persone esercitanti un'attività lucrativa che vogliono rendersi indipendenti ma che infine non vi riescono e si ritrovano quindi private del loro reddito, in una situazione analoga a quella di un lavoratore che perde il suo impiego¹¹⁶. Se fossero private della protezione fornita dalle assicurazioni dei lavoratori, le persone attualmente considerate salariate finirebbero per essere a carico della comunità che dovrebbe fornire prestazioni d'assistenza sociale più elevate.

Lo stesso vale nell'ambito del diritto del lavoro disciplinato nel Codice delle obbligazioni. Un approccio uniforme in tutti gli ambiti del diritto non deve condurre a un licenziamento immediato delle persone dipendenti dal profilo economico, come ammesso dalle norme che disciplinano il mandato (art. 404 CO).

Le nozioni legali che non abbisognano d'interpretazione presentano inoltre lo svantaggio di non tenere conto della rapidità dei cambiamenti economici e compromettono in tal modo la certezza del diritto. È quanto si osserva ad esempio in merito alla nozione di contabile, impiegato a tempo pieno in un'impresa e quindi dipendente, ma esercitante anche un'attività lucrativa indipendente nella sua funzione di fiduciario.

Per i motivi esposti occorre rinunciare a una definizione legale di attività lucrativa dipendente e indipendente negli atti normativi determinanti. La richiesta formulata nella mozione n. 99.3004, secondo cui occorre tenere conto della tendenza verso forme miste di attività dipendenti e indipendenti, può essere considerata mediante il sistema di valutazione del singolo caso sviluppato dalla prassi del Tribunale federale¹¹⁷.

Riassumendo si può affermare che, per le ragioni menzionate, non sarebbe sensato disciplinare a livello legislativo criteri formali uniformi di distinzione fra attività lucrative dipendenti e indipendenti, tanto più che siffatti criteri legali dovrebbero essere talmente generali da lasciare un ampio margine d'apprezzamento alle autorità amministrative e ai tribunali incaricati di interpretarli e di applicarli. Come rilevato, i criteri di distinzione sono già largamente uniformi, almeno in teoria. *Di conseguenza non occorre introdurre nuovi criteri generali bensì provvedere a un'applicazione uniforme di tali criteri generali da parte dell'amministrazione e dei tribunali, possibilmente estesa a tutti i casi.* Tale esigenza non è attualmente garantita dalla giurisprudenza.

¹¹⁶ Cfr. DTF 122 V 169, consid. 3c; 172 segg.; 281, consid. 2b; 284.

¹¹⁷ Cfr. Reto Böhni, segnatamente p. 221 e 287.

Date le difficoltà giuridiche poste da una definizione uniforme e tenuto conto del mandato della mozione 99.3004, secondo cui le domande di riconoscimento dello statuto di indipendente devono essere evase entro un adeguato termine da un unico servizio per tutte le imposte, il nostro Collegio presenta tre soluzioni possibili.

Variante 1

Un'istanza indipendente dalle autorità delle assicurazioni sociali e dalle autorità fiscali decide nel singolo caso in merito alle richieste di persone esercitanti un'attività lucrativa che attualmente sono evase in modo differenziato a seconda dei settori giuridici.

Riguardo a questa prima variante si può dire che, dati gli obiettivi diversi perseguiti dal diritto delle assicurazioni sociali, dal diritto fiscale e dal diritto delle obbligazioni, possono esservi divergenze d'opinione in merito alla qualificazione di un'attività dipendente o indipendente fra la persona interessata e/o le autorità competenti che decidono in tal senso. In questi casi, un'istanza indipendente dovrebbe prendere, su richiesta, una decisione ai sensi della legge federale del 20 dicembre 1968¹¹⁸ sulla procedura amministrativa. Oltre ai destinatari della decisione e a eventuali terzi chiamati in causa (ad es. il datore di lavoro o il mandante), andrebbero inclusi nella procedura le autorità fiscali e le casse cantonali dell'AVS. Inoltre dovrebbero essere sospese le procedure delle autorità fino alla notificazione della decisione (passata in giudicato) sullo statuto di dipendente o di indipendente. La decisione dell'istanza indipendente potrebbe essere impugnata presso un'istanza indipendente di ricorso¹¹⁹. Ai fini di un'applicazione uniforme dei criteri di distinzione in tutti i settori giuridici interessati, occorre garantire l'iter ricorsuale fino al Tribunale federale.

Problemi

Le casse di compensazione dell'AVS alle quali si annunciano le persone esercitanti un'attività lucrativa, sono gestite in modo decentralizzato. Di regola esse procedono per prime a una qualificazione dell'attività lucrativa, perlomeno nel caso in cui la persona interessata non sia o non intenda essere assoggettata sin dall'inizio all'IVA. Inoltre, le casse di compensazione cantonali dell'AVS e le casse di compensazione professionali verificano lo statuto AVS nell'ambito del controllo dei datori di lavoro. La variante 1 pregiudicherebbe quindi le competenze procedurali cantonali nell'ambito delle assicurazioni sociali poiché la distinzione fra attività dipendente e attività indipendente rientrerebbe non più nella competenza delle autorità cantonali bensì della prevista istanza indipendente ai sensi del diritto federale. L'ingerenza nelle competenze cantonali avrebbe una portata ancora maggiore nell'ambito delle imposte dirette dei Cantoni: il diritto cantonale in materia di distinzione fra attività dipendente e indipendente sarebbe infatti applicato da un'istanza prevista nel diritto federale.

La soluzione consistente nel disbrigo delle domande da parte di un'unica istanza pone notevoli problemi di ordine pratico. Va ricordato in primo luogo che i problemi di distinzione emergono spesso in un secondo tempo, segnatamente qualora

¹¹⁸ Art. 5 PA; RS 172.021

¹¹⁹ Cfr. variante 2

un'autorità fiscale cantonale apporti una correzione nel quadro della tassazione al fine delle imposte dirette poiché le spese dichiarate dall'assoggettato che non ha uno statuto di indipendente non sono state riconosciute in quanto oneri giustificati dall'uso commerciale¹²⁰.

Inoltre questo sistema di qualificazione presenta lo svantaggio seguente: una persona fisica che vuole rendersi indipendente avvia il suo commercio e chiede all'AFC di attribuirle un numero IVA. La cassa AVS contesta lo statuto di indipendente di tale persona, considerandola dipendente come in passato. La persona interessata si rivolge quindi all'istanza indipendente chiedendole di prendere una decisione impugnabile in merito all'aspetto contestato. La procedura dinanzi all'istanza indipendente e la successiva procedura di ricorso che può giungere fino al Tribunale federale può facilmente durare due anni, il che pone un notevole problema: l'AFC deve attendere la conclusione della procedura di ricorso per attribuire il numero IVA alla persona che l'ha interpellata a giusto titolo al fine di essere assoggettata a tale imposta? In caso affermativo, durante questo periodo la persona interessata non potrà ottenere il rimborso dell'imposta preventiva e nemmeno emettere le sue fatture includendo l'IVA. Anche in questo caso, occorre chiedersi se sia sensato negare l'assoggettamento all'IVA alla persona che desidera avere tale statuto, soprattutto nel caso in cui essa non rifiuti di essere considerata dipendente nell'ambito delle assicurazioni sociali, al fine di beneficiare della relativa protezione sociale.

Non va inoltre sottovalutata la mole di lavoro cui sarebbe confrontata l'istanza indipendente nel caso in cui essa dovesse chinarsi indistintamente su tutti i casi concernenti il riconoscimento dell'attività lucrativa indipendente. Ad esempio, le casse di compensazione dell'AVS procedono alla valutazione di ben oltre 40 000 casi inerenti all'obbligo di contribuzione in qualità di indipendente. L'istanza indipendente andrebbe di conseguenza dotata del personale e delle risorse logistiche necessari, in contrasto con la concezione di «meno Stato» rivendicata a più riprese. Per tale motivo, la variante 1 prevede che l'istanza indipendente intervenga soltanto su *richiesta* nel caso in cui sia contestata la qualificazione dell'attività lucrativa (dipendente o indipendente), affinché la sua mole di lavoro sia contenuta in limiti ragionevoli.

L'istanza indipendente dovrebbe definire lo statuto dell'attività lucrativa di una persona sia dal profilo del diritto delle assicurazioni sociali sia da quello del diritto fiscale e del lavoro, il che implicherebbe la partecipazione della persona esercitante un'attività lucrativa, del suo datore di lavoro (o del suo mandante), delle autorità federali competenti e delle casse cantonali di compensazione dell'AVS e renderebbe la procedura più complessa. Tale procedura ponderosa si protrarrebbe in tempi molto lunghi. Una simile lentezza procedurale non sarebbe in grado di garantire una decisione sullo statuto dell'attività lucrativa entro termini adeguati.

Dal profilo organizzativo si pone infine la questione relativa alla collocazione di tale istanza indipendente dalle autorità delle assicurazioni sociali e dalle autorità fiscali.

Variante 2

In un primo tempo, gli attuali organi o le autorità competenti procedono alla qualificazione e prendono una decisione. La decisione concernente la qualificazione dell'attività dipendente o indipendente può essere impugnata presso un'istanza di ricorso indipendente, la cui decisione è impugnabile presso il Tribunale federale.

¹²⁰ SZ StP 17 1999 p. 5 segg.

Problemi

Rispetto a quella precedente, la variante 2 comporterebbe meno lavoro poiché prevede una qualificazione coordinata dell'attività lucrativa soltanto in ambito ricorsuale e non già al livello precedente, ossia da parte dell'autorità che prende la decisione.

Questa soluzione permette alla persona che esercita un'attività lucrativa di chiedere l'assegnazione di un numero IVA e, su riserva dell'approvazione da parte dell'AFC, di iniziare a esercitare la sua attività essendo in regola dal profilo fiscale. Se le autorità dell'AVS o l'autorità fiscale cantonale contestano (a posteriori) lo statuto di indipendente, si può fare appello all'autorità di ricorso indipendente, la quale deciderebbe in modo vincolante per tutte le parti in causa se una determinata persona è qualificata di dipendente o di indipendente. Tale decisione potrebbe essere impugnata presso il Tribunale federale.

La procedura andrebbe strutturata nel senso di una decisione pregiudiziale vincolante. Il giudice ordinario e le commissioni di ricorso ordinarie sarebbero così privati della competenza decisionale inerente allo statuto di dipendente o di indipendente. Su richiesta di una parte o d'ufficio, essi dovrebbero sottoporre tale questione all'istanza speciale di ricorso e sarebbero vincolati dalla decisione di quest'ultima.

La decisione su ricorso esplicherebbe tuttavia soltanto effetti ex nunc: in tal senso, il riconoscimento dello statuto di indipendente (imprenditore) da parte della Divisione principale dell'IVA non può essere modificato retroattivamente. L'annullamento dell'assoggettamento e la modifica dello statuto in materia di contributi ex tunc non sarebbero praticamente possibili siccome le imposte fatturate ai clienti assoggettati non potrebbero essere corrette nell'ambito della deduzione dell'imposta precedente e la correzione retroattiva dei contributi all'assicurazione sociale sarebbe possibile soltanto in modo approssimativo.

Occorre infine chiedersi se la decisione sullo statuto di dipendente o di indipendente nell'ambito di controversie inerenti al diritto del lavoro debba parimenti spettare all'istanza indipendente di ricorso e non ai tribunali cantonali. Un'ingerenza di tale portata su questioni di diritto civile contrasterebbe manifestamente l'obbligo di una procedura semplice e rapida (art. 343 CO).

Variante 3

In un primo tempo, gli organi o le attuali autorità competenti procedono alla qualificazione e prendono una decisione. Nel caso in cui le autorità dovessero giungere a qualificazioni differenziate, le persone interessate possono far capo a un organo di mediazione.

Come illustrato¹²¹, ragioni importanti giustificano una rinuncia a uniformare, sul piano legislativo, la definizione di attività dipendente, rispettivamente di attività indipendente, nei settori giuridici interessati da tali attività. Secondo la procedura proposta nella variante 3, le autorità o i servizi competenti determinano lo statuto dell'attività lucrativa in ogni singolo caso. In tale contesto va ulteriormente sottolineato che la giurisprudenza determinante del Tribunale federale, assimilando gli elementi di tali nozioni e i criteri di distinzione nel diritto delle assicurazioni sociali

¹²¹ n. 5 sopra.

nonché nel diritto fiscale e nel diritto delle obbligazioni, ha eliminato le differenze fondamentali. Basterebbe quindi che le tre sezioni competenti del Tribunale federale sintonizzino maggiormente il loro approccio a tali questioni. L'articolo 16 OG definisce le procedure necessarie. Si potrebbe all'occorrenza intervenire a livello di legislazione speciale, disciplinando nelle leggi interessate che le decisioni di ultima istanza inerenti a uno di tali settori giuridici sono imperative per gli altri settori giuridici interessati. A tal fine, tutte le parti e le autorità decisionali interessate dovrebbero tuttavia partecipare alla procedura.

Nell'ambito dell'elaborazione del presente rapporto e dell'adempimento del mandato presentato nella mozione 99.3004, le proposte miranti ad attribuire la competenza di evadere le domande di riconoscimento dello statuto di indipendente a un unico servizio per tutte le imposte interessate, sono state accolte favorevolmente anche dal forum delle PMI. Lo stesso ha chiesto l'istituzione di un ufficio di mediazione chiamato a intervenire in caso di divergenze fra le diverse autorità nell'ambito della valutazione. Siffatto ufficio dovrebbe limitarsi ad esercitare una funzione mediatrice, evitando di rappresentare interessi particolari. Questa soluzione eviterebbe lunghe e onerose procedure di ricorso. Inoltre permette al contribuente di non sentirsi in balia delle autorità fiscali.

Riassumendo, non bisogna dimenticare che i casi che possono presentare differenze nella valutazione dello statuto di indipendente fra i settori giuridici qui interessati, sono da considerare marginali.

7 Conclusioni

7.1 Cenni generali

Esplicante effetti significativi, la distinzione fra attività lucrativa dipendente e indipendente è certamente divenuta d'attualità negli ultimi tempi. A tale aspetto va dunque incontestabilmente prestata la necessaria attenzione. Il problema attuale non risiede tuttavia nell'assenza di una definizione dell'attività lucrativa indipendente bensì nel fatto che i criteri sviluppati dalla giurisprudenza per stabilire la natura di un'attività sono invero poco differenziati nei singoli settori giuridici. Di conseguenza, bisognerebbe rinunciare a una definizione legale uniforme dell'attività lucrativa dipendente e indipendente. La prassi presenta un importante inconveniente, dato dalle competenze giudiziarie ripartite fra le sezioni (autonome) del Tribunale federale a seconda che si tratti di fattispecie di diritto delle assicurazioni sociali, di diritto fiscale o di diritto disciplinante il contratto di lavoro; la valutazione dell'attività lucrativa in ultima istanza risulta in tal senso frammentata. Per migliorare la situazione sarebbe necessario che le autorità chiamate a statuire sui singoli casi concernenti l'attività lucrativa si impegnino sempre più assiduamente in uno scambio di opinioni con le altre autorità, nell'intento di eliminare per quanto possibile le discrepanze. Va inoltre osservato che esistono già strutture che permettono lo scambio di esperienze fra siffatte autorità. Menzioniamo ad esempio la commissione comune in materia di AVS e di imposte. Esiste inoltre un progetto «Guichet unique» incentrato sull'esame di questioni attinenti all'attività lucrativa indipendente. Nell'ambito di tale progetto, le autorità incaricate di determinare la natura di un'attività lucrativa potrebbero elaborare un promemoria comune illustrante i criteri di distinzione che potrebbe essere consultato dalle persone interessate.

Va infine osservato che la mozione 99.3004 è scaturita dalla questione relativa al trattamento degli onorari dei membri dei consigli d'amministrazione in materia di IVA. Tale questione è stata notoriamente disciplinata dal legislatore nella nuova legge concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA): la soluzione dell'IVA è stata infatti armonizzata con quella dell'AVS nell'ambito dell'articolo 21 capoverso 1 secondo periodo LIVA. In una decisione del 27 ottobre 2000, il Tribunale federale ha stabilito che l'attività di un consiglio d'amministrazione va considerata dipendente. Da quanto esposto, si traggono quindi le conclusioni seguenti.

7.2 Rigtto delle prime due varianti proposte

Le prime due varianti proposte nel numero 6 pongono problemi su più fronti. Ambedue conducono a una separazione delle vie legali: competente a statuire sulla natura di un'attività lucrativa – senza quindi tener conto delle altre questioni giuridiche che si pongono – è infatti una terza istanza indipendente (decisionale o ricorsuale). Questo implicherebbe un onere supplementare a livello di procedura, di amministrazione, di tempo e di conseguenza anche a livello finanziario. Tali soluzioni vanno respinte in considerazione del fatto che la mozione 99.3004 mira a semplificare e ad accelerare la procedura. Sia il Tribunale federale con sede a Losanna sia il Tribunale federale delle assicurazioni con sede a Lucerna nel loro parere giungono alla conclusione che le varianti 1 e 2 non possono essere considerate soddisfacenti.

7.3 Proposta concernente la realizzazione della terza variante

Rispetto al diritto vigente, la terza variante non implica alcun cambiamento dal profilo procedurale. Essa prevede tuttavia l'istituzione di un servizio di mediazione che potrebbe occuparsi dei casi che presentano problemi inerenti al riconoscimento dello statuto di indipendente di una persona esercitante un'attività lucrativa. Questa soluzione permette di ovviare a procedure lente e dispendiose. Il nostro Collegio ne propone quindi la realizzazione, istituendo all'occorrenza un servizio di mediazione.

Il Tribunale federale delle assicurazioni approva l'istituzione di un servizio di mediazione, indicando che lo stesso potrebbe risolvere determinati problemi senza che si debba avviare procedure di ricorso. Esso sottolinea tuttavia che il servizio di mediazione non potrà sempre esplicare la sua funzione armonizzante, essendo esso interpellato soltanto a titolo facoltativo e a causa del carattere non vincolante delle sue decisioni; a questi due fattori si aggiunge il fatto che il servizio di mediazione non sarebbe necessariamente interpellato per ogni controversia vertente sulla distinzione fra attività dipendente e indipendente. Secondo il Tribunale federale delle assicurazioni, un'ulteriore soluzione potrebbe delinearsi a livello della massima istanza giudiziaria, in applicazione della nuova legge sul Tribunale federale. Una corrispondente ripartizione dei settori giuridici fra le singole sezioni permetterebbe un approccio uniforme alle relative problematiche. Da parte sua, il Tribunale federale di Losanna si è parimenti espresso in favore di una collaborazione fra le sue diverse sezioni.

7.4

Difficoltà principale nel trattamento uniforme e coerente delle attività lucrative dipendenti e indipendenti in diritto fiscale e in diritto della assicurazioni sociali

Le difficoltà connesse con il riconoscimento dello statuto di indipendente sono essenzialmente riconducibili al fatto che i potenziali imprenditori (in particolare i giovani imprenditori) non dispongono – o dispongono soltanto parzialmente – del capitale iniziale necessario per fondare un'impresa. Il futuro imprenditore può procurarsi siffatto capitale facendosi pagare la prestazione di libero passaggio della cassa pensione cui è affiliato il suo ultimo datore di lavoro. Su mandato del Segretariato di Stato dell'economia (Seco), Anne Dominique Mayor e Stephan Hügli hanno presentato un rapporto concernente il riconoscimento dello statuto di indipendente di una persona esercitante un'attività lucrativa. Tale rapporto rivela che la grande maggioranza delle persone interrogate hanno dichiarato di non aver incontrato alcuna difficoltà nel riconoscimento del loro statuto di indipendenti. La prestazione di libero passaggio della cassa pensioni del datore di lavoro precedente dev'essere pagata all'interessato qualora egli provi che in futuro non eserciterà più un'attività dipendente. La prestazione di libero passaggio versata potrà quindi servire a finanziare l'istituzione di una società anonima; l'imprenditore avrà successivamente la possibilità di riassumere lo statuto di dipendente facendosi impiegare in quanto tale dalla propria società.

Consultato in occasione della stesura del presente rapporto, il Forum PMI cerca unitamente all'Ufficio federale delle assicurazioni sociali e al Seco – incaricato di promuovere l'istituzione di imprese – una soluzione al problema dell'accesso al capitale di copertura del 2° pilastro.