



RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II - 2021

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2021

Samuele Vorpe

**Il nuovo accordo sulla fiscalità dei lavoratori
frontalieri tra Svizzera ed Italia**

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBING LICHTENHAHN

Direzione e responsabilità editoriale:

Prof. Dr. Marco Borghi
e-mail: marco.borghi@unifr.ch

Redazione della parte fiscale:

Dr. Andrea Pedroli, Presidente della Camera di diritto tributario
e-mail: andrea.pedroli@ti.ch

incaricati dal Consiglio di Stato

Edita da: Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e
Helbing Lichtenhahn, Basilea (www.helbing.ch)

Distribuzione: – Servizi giuridici del Consiglio di Stato,
6501 Bellinzona (e-mail: legislazione@ti.ch)
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

Coordinamento e allestimento: Gibi Borghi
e-mail: borghi.gibi@bluewin.ch

Stampa: Salvioni arti grafiche, 6500 Bellinzona
e-mail: info@salvioni.ch

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-4547-0 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-056-3 (Repubblica e Cantone Ticino)

Il nuovo accordo sulla fiscalità dei lavoratori frontalieri tra Svizzera ed Italia

*Samuele Vorpe**

1. Introduzione
2. Dall'Accordo 1974 alla firma dell'Accordo 2020
 - 2.1. Le (poche) disposizioni regolanti l'Accordo 1974
 - 2.2. La Roadmap e la parafatura di un nuovo Accordo nel 2015
 - 2.3. Uno stallo durato cinque anni
3. L'Accordo 2020
 - 3.1. La necessaria modifica dell'art. 15 par. 4 CDI CH-I
 - 3.2. Gli intenti dei due Stati (preambolo)
 - 3.3. L'ambito soggettivo di applicazione
 - 3.4. L'ambito oggettivo di applicazione
 - 3.5. Il regime transitorio per i lavoratori frontalieri italiani
 - 3.6. La commissione mista e la procedura amichevole
 - 3.7. La cooperazione amministrativa
 - 3.8. La norma antiabuso
 - 3.9. La clausola di riesame
 - 3.10. L'entrata in vigore
4. Conclusioni

1. Introduzione

Il 23 dicembre 2020 i rappresentanti dei governi di Svizzera ed Italia hanno sottoscritto un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri (di seguito Accordo 2020)¹ e un protocollo che modifica la

* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

¹ Secondo una definizione generale, una persona viene considerata come un «lavoratore frontaliere» quando il domicilio e il luogo di lavoro si trovano in due Stati diversi e, di regola, oltrepassa quotidianamente la frontiera per svolgere l'attività lucrativa, mentre durante il tempo libero soggiorna nel luogo di domicilio. Questa definizione spesso diverge a dipendenza degli accordi pattuiti tra due Stati contraenti (MARC ENZ, Grenzgängerregelungen, Berna 2012, nn. 24, 27 e 38; PETER LOCHER/ADRIANO

Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra i due Paesi (CDI CH-I; RS 0.672.945.41)². Questo accordo andrà a sostituire quello attualmente vigente del 3 ottobre 1974 (di seguito Accordo 1974; RS 0.642.045.43).

La revisione dell'Accordo 1974 è da ricercare nelle circostanze esterne che sono significativamente mutate da allora³. Da un lato, il quadro giuridico è completamente cambiato con l'entrata in vigore dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone il 1° giugno 2002 tra Svizzera ed Unione europea (ALC; RS 0.142.112.681), le cui norme transitorie sono decadute il 1° giugno 2007. D'altro lato, anche l'importanza in termini assoluti di lavoratori frontalieri occupati, soprattutto nel Canton Ticino, è mutata: il numero dei frontalieri è più che raddoppiato nel solo periodo dal 2003 al 2020, passando da circa 33 000 a oltre 70 000 unità⁴. Questo significativo aumento è da attribuire ad un più alto livello salariale in Svizzera combinato con una minore pressione fiscale, rendendo vantag-

MARANTELLI/ANDREA OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4^a ed., Berna 2019, pag. 596; PAOLO PARISI, I frontalieri «svizzeri» dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, pagg. 25-30, pag. 28).

² Dipartimento federale delle finanze (DFF), La Svizzera e l'Italia firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, Comunicato stampa, Berna, 23 dicembre 2020; Ministero dell'Economia e delle finanze (MEF), L'Italia e la Svizzera firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, Comunicato stampa n. 283, Roma, 23 dicembre 2020.

³ MARCO BERNASCONI/DONATELLA FERRARI, Lo scambio di informazioni e la misura del ritorno dei frontalieri. Questioni fiscali tra Italia e Svizzera, Leggia 2011, pag. 25; MARCO BERNASCONI/DONATELLA FERRARI, L'Accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera. Violazione del diritto di reciprocità, in: RtiD I-2008, pagg. 191-211, pag. 191 (cit.: Reciprocità); STEFANO DORIGO, L'Accordo italo-svizzero sui frontalieri del 1974 e la sua possibile denuncia, in: NF 5/2014, pagg. 31-34, pag. 34; ANDREA OPEL, Möglichkeiten und Folgen einer einseitigen Kündigung des Grenzgängerabkommens zwischen der Schweiz und Italien, Rechtsgutachten, Lucerna, 15 luglio 2020, pag. 33.

⁴ Si veda la statistica sui lavoratori frontalieri pubblicata dall'Ufficio federale di statistica, disponibile in: <https://www.bfs.admin.ch/bfs/it/home/statistiche/lavoro-reddito/attivita-professionale-orario-lavoro/occupati/svizzeri-stranieri/frontalieri.html> (pagina consultata il 09.07.2021). Cfr. anche Richiesta del Cantone Ticino. Situazione iniziale e prospettiva di sviluppo. Rapporto del Consiglio federale in adempimento al postulato 15.3012 del 23 febbraio 2015 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati, Berna, 16 ottobre 2015, pag. 4 (cit.: Rapporto del Consiglio federale del 16 ottobre 2015); OPEL, op. cit., pag. 33.

gioso lavorare in Svizzera e vivere in Italia⁵. Questa situazione genera degli effetti negativi sul mercato del lavoro nella regione di confine tra Svizzera e Italia, in particolare una riduzione del livello salariale nel Canton Ticino, che statisticamente è sempre stato significativamente inferiore alla media svizzera⁶. Inoltre, l'Italia, diversamente dal 1974, ha abrogato soltanto dal 1° gennaio 2001 l'esenzione sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa ed esclusiva dalle persone fisiche fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano (art. 3 comma 3 lett. c del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR; D.P.R. n. 917/1986)⁷.

Sul fronte svizzero gli interventi politici aventi la finalità di giungere ad una rinegoziazione o addirittura ad una disdetta dell'Accordo 1974 sono stati innumerevoli. In particolare, il Cantone Ticino ha rivendicato alle autorità politiche federali la rinegoziazione dell'Accordo 1974 per raggiungere tre obiettivi: (i) aumentare le entrate fiscali risultanti da una nuova soluzione, (ii) introdurre il principio di reciprocità e (iii) incrementare l'onere fiscale dei lavoratori frontalieri rispetto a quello attuale attraverso una piena imposizione del reddito in Italia⁸. Le rivendicazioni del Canton Ticino hanno avuto un seguito attraverso un memorandum d'intesa, meglio noto come «*Roadmap*», firmato dai governi dei due Paesi il 23 febbraio 2015, mediante il quale essi si sono impegnati politicamente a giungere ad un nuovo accordo sulla fiscalità dei frontalieri⁹. La tanto attesa firma sull'Accordo 2020 è poi giunta dopo ben cinque anni di attesa, conditi da relazioni fiscali non sempre ottimali tra i due Paesi.

⁵ Rapporto del Consiglio federale del 16 ottobre 2015, pag. 8; OPEL, op. cit., pag. 33.

⁶ OPEL, op. cit., pag. 33.

⁷ Tale disposizione, inizialmente non applicabile ai lavoratori frontalieri in quanto ritenuti mancanti della condizione della stabilità della permanenza all'estero, fu estesa ai lavoratori frontalieri solo nel 1998 (art. 38 comma 3, primo periodo, L. n. 146/1998) e per il breve termine di tempo compreso fino alla generale abrogazione dell'art. 3 comma 3 lett. c TUIR (GIANLUIGI BIZIOLI/RAIMONDO ROSSI, L'Accordo fiscale sui frontalieri del 2020: profili costituzionali, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, pagg. 31-36, pag. 33)

⁸ Rapporto del Consiglio federale del 16 ottobre 2015, pag. 8.

⁹ DFF, Svizzera e Italia firmano un'intesa sulle questioni fiscali, Comunicato stampa, Berna, 23 febbraio 2015.

2. Dall'Accordo 1974 alla firma dell'Accordo 2020

2.1. *Le (poche) disposizioni regolanti l'Accordo 1974*

L'art. 1 Accordo 1974 statuisce che i salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione dei lavoratori frontalieri sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta. È, quindi, prevista una potestà impositiva esclusiva del reddito da lavoro dipendente nello Stato della fonte¹⁰. Di conseguenza, per effetto del diritto impositivo esclusivo del reddito da attività lucrativa dipendente nello Stato della fonte, si elimina automaticamente il rischio di una doppia imposizione¹¹.

È interessante notare come la zona di frontiera dei 20 km dal confine italo-svizzero non sia disciplinata dall'Accordo 1974, bensì si fonda sull'Accordo (non pubblicato) del 21 ottobre 1928 tra la Svizzera e l'Italia sul piccolo traffico di confine¹².

Nei confronti dei lavoratori frontalieri residenti al di fuori della zona di frontiera trova, invece, applicazione l'art. 15 par. 1 CDI CH-I, dispo-

¹⁰ A dire il vero i Cantoni di frontiera (Grigioni, Ticino e Vallese) già disponevano di una potestà impositiva esclusiva senza che questo sollevasse un problema di doppia imposizione. Questa poiché il diritto interno italiano (art. 3 comma 3 lett. c TUIR) esentava sino al 2003 i redditi del lavoro dipendente conseguito all'estero in via continuativa da tutti i residenti in Italia (BERNASCONI/FERRARI, Reciprocità, pag. 195; MARCO BERNASCONI/DONATELLA NEGRINI/FRANCESCA AMADDEO, L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame, in: NF 7/2020, pagg. 402-420, pag. 404; ROBERTO FRANZÈ, Il regime tributario italiano dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente prestate all'estero, in: NF 5/2014, pagg. 14-16, pag. 14).

¹¹ ANGELO CONTRINO/PIETRO DELL'ERA, Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio, Taverne-Lugano 2007, pag. 129.

¹² MARCO BERNASCONI, L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974, in: RTT giugno 1990, pag. 295 (cit.: Accordo dei frontalieri). Altri Stati hanno previsto formalmente nelle loro CDI delle zone di frontiera pure della lunghezza d'aria di 20 km (cfr. ENZ, nm. 30, nota a più di pagina 45, con riferimento ad esempio ai rapporti tra Germania e Francia). L'elenco dei Comuni italiani di frontiera secondo l'Accordo 1974 è pubblicato dall'Ufficio delle imposte alla fonte e del bollo della Divisione delle contribuzioni ed è disponibile al seguente link: https://m4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC/IF/Moduli_2019/Lista_comuni_italiani_frontiera_2019.pdf (pagina consultata il 09.07.2021).

zione che non prevede una potestà impositiva esclusiva del reddito da lavoro dipendente, bensì concorrente, fermo restando il predetto obbligo di eliminare la doppia imposizione in capo allo Stato di residenza¹³.

Il successivo art. 2 obbliga i Cantoni di frontiera (*i.e.* Grigioni, Ticino e Vallese) ad una compensazione finanziaria a favore dell'Italia nella misura del 40% dell'ammontare lordo delle imposte sulle remunerazioni, pagate durante l'anno solare dai lavoratori frontalieri italiani, percentuale poi ridotta al 38,8% sulla base del Processo verbale di Roma e Lugano del 1985 pattuito conformemente all'art. 26 par. 3 CDI CH-I¹⁴. Siamo, quindi, di fronte ad un accordo che non prevede la reciprocità per quanto attiene alla compensazione finanziaria¹⁵. La ragione di questa scelta è da ricercare nell'esiguo numero di lavoratori frontalieri residenti nei Cantoni di frontiera svizzeri, che esercitavano un'attività lucrativa dipendente in Italia, quando venne firmato l'Accordo 1974¹⁶.

¹³ SAMUELE VORPE/PAOLO ARGINELLI/PETER ALTENBURGER, Die Besteuerung der «Quasi-Ansässigen» in der Schweiz. Kritische Würdigung, in: ASA 83, pagg. 625-660, pag. 656. Ciò significa che lo Stato di residenza del lavoratore frontaliere ha diritto di tassare il reddito da lavoro dipendente insieme allo Stato della fonte, al quale viene attribuita la potestà impositiva, ma deve poi eliminare la doppia imposizione attraverso il metodo del credito d'imposta (art. 24 par. 2 CDI CH-I).

¹⁴ Le delegazioni di Italia e Svizzera si sono riunite a Roma il 7 e l'8 marzo e il 2 e il 3 maggio 1985 e, successivamente, l'8 e il 9 luglio 1985 a Lugano al fine di esaminare alcuni problemi inerenti alle modalità di applicazione della CDI CH-I e dell'Accordo 1974. Alla conclusione dei lavori fu redatto un processo verbale sottoscritto dai capi delle due delegazioni, nel quale è stato convenuto che un numero limitato di frontalieri, per esigenze organizzative, non rientrava regolarmente al proprio domicilio in Italia. Per tenere in considerazione questo fenomeno, le delegazioni decisero un abbattimento del 3% sul totale delle imposte prelevate dai lavoratori frontalieri residenti in Italia e attivi in Svizzera. Di conseguenza, la compensazione finanziaria a favore dell'Italia secondo l'art. 2 Accordo 1974 è scesa dell'1,2% (*i.e.* 3% del 40%). Questa percentuale è stata applicata per la prima volta a decorrere dal 1974 (cfr. BERNASCONI, Accordo dei frontalieri, pag. 306 seg.; MARCO BERNASCONI, La Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni e l'accordo dei frontalieri, Tesi di laurea, Università Cattolica del Sacro Cuore, Milano 1989, pag. 347 seg. (cit.: CDI CH-I e Accordo dei frontalieri).

¹⁵ Cfr. Rapporto del Consiglio federale del 16 ottobre 2015, pag. 9; BERNASCONI, Accordo dei frontalieri, pag. 291; BERNASCONI/FERRARI, Reciprocità, pag. 192.

¹⁶ BERNASCONI, CDI CH-I e Accordo dei frontalieri, pag. 296.

Il cd. «ristorno delle imposte svizzere» a favore dell'Italia viene effettuato a norma degli artt. 3 e 4 Accordo 1974 in franchi svizzeri mediante un versamento unico operato nel corso del primo semestre dell'anno successivo a quello cui la compensazione finanziaria si riferisce. È compito poi delle autorità italiane provvedere a trasferire le somme ricevute ai Comuni situati nei 20 km dal confine nei quali risiedono i lavoratori frontalieri.

L'art. 5 par. 1 Accordo 1974 prevede che, ogni anno, si debba svolgere una riunione tra le due delegazioni al fine di esaminare i problemi riguardanti l'applicazione del Trattato. Ai sensi del successivo par. 2 i rappresentanti italiani sono inoltre tenuti ad informare quelli svizzeri circa l'utilizzazione dei ristorni versati ai Comuni italiani di frontiera.

Infine, secondo l'art. 6 par. 2, l'Accordo 1974 è entrato in vigore retroattivamente con effetto dal 1° gennaio 1974 e ha una durata di cinque anni (art. 6 par. 1), vale a dire sino al 1° gennaio 1979. Sulla base dell'art. 31 CDI CH-I è stato stabilito che l'Accordo 1974 rimarrà valido sino a quando lo stesso non verrà denunciato da parte di uno dei due Stati contraenti¹⁷.

2.2. La Roadmap e la parafattura di un nuovo Accordo nel 2015

Il 23 febbraio 2015, Svizzera e Italia hanno firmato un protocollo che ha modificato la CDI CH-I al fine di adeguarla allo *standard* richiesto dall'OCSE in materia di scambio di informazioni su richiesta. Parimenti, i due governi hanno sottoscritto un *memorandum* d'intesa (cd. *Roadmap*) che contiene un chiaro impegno politico in merito a diversi punti delle relazioni bilaterali in ambito fiscale e finanziario, tra i quali figura anche la revisione dell'Accordo 1974¹⁸. Secondo quanto pattuito con la *Road-*

¹⁷ Cfr. OPEL, op. cit., pag. 7.

¹⁸ Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland, cifra 4; cfr. anche Rapporto del Consiglio federale del 16 ottobre 2015, pag. 10; Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), Svizzera – Italia: intesa sulle questioni fiscali, Foglio informativo, Berna, 23 febbraio 2015, in: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/38400.pdf> (pagina consultata il 9.07.2021), pag. 2.

map, i lavoratori frontalieri devono essere assoggettati ad un'imposizione limitata nello Stato in cui esercitano la loro attività professionale, mentre lo Stato di residenza mantiene, a sua volta, un diritto illimitato di imposizione con l'obbligo di evitare la doppia imposizione. La quota spettante allo Stato della fonte non può ad ogni modo eccedere il 70% del totale dell'imposta normalmente prelevabile alla fonte¹⁹. Inoltre, il carico fiscale totale dei lavoratori frontalieri non può essere inferiore rispetto a quello calcolato in base all'Accordo 1974 e, in un primo tempo, nemmeno superiore. L'onere fiscale complessivo dei lavoratori frontalieri dovrà poi aumentare gradualmente fino a raggiungere la piena imposizione ordinaria in Italia²⁰.

Il 9 maggio seguente i due Paesi hanno ulteriormente definito i contorni dei negoziati ed istituito un gruppo di lavoro²¹. Il 22 dicembre dello stesso anno le delegazioni hanno poi parafato il nuovo Accordo basato principalmente sui punti chiave contenuti nella *Roadmap*²².

2.3. Uno stallo durato cinque anni

Alla parafatura non è però seguita immediatamente la firma dei rappresentanti di governo. Sono stati, infatti, necessari oltre cinque anni per giungere alla firma dell'accordo, avvenuta il 23 dicembre 2020²³.

¹⁹ Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland, cifra 4.4; cfr. anche SFI, op. cit., pag. 2.

²⁰ Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland, cifra 4.4.

²¹ DFF, Svizzera e Italia concordano un dialogo sulle questioni finanziarie e fiscali, Comunicato stampa, Berna, 9 maggio 2012.

²² DFF, Svizzera e Italia parafano l'accordo sui lavoratori frontalieri, Comunicato stampa, Berna, 22 dicembre 2015; MEF, Italia e Svizzera parafano l'accordo sui lavoratori frontalieri, Comunicato stampa n. 253, Roma, 22 dicembre 2015.

²³ DFF, La Svizzera e l'Italia firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, Comunicato stampa, Berna, 23 dicembre 2020; MEF, L'Italia e la Svizzera firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, Comunicato stampa n. 283, Roma, 23 dicembre 2020.

3. L'Accordo 2020²⁴

3.1. *La necessaria modifica dell'art. 15 par. 4 CDI CH-I*

Per poter esplicitare i suoi effetti giuridici, l'Accordo 2020 necessita di una modifica dell'art. 15 par. 4 CDI CH-I che, nella sua versione vigente, rimanda all'Accordo 1974 per quanto attiene al regime fiscale applicabile ai redditi ricevuti in corrispettivo di un'attività dipendente dei lavoratori frontalieri. Il Protocollo che modifica la CDI CH-I, firmato a Roma il 23 dicembre 2020, sostituisce il contenuto dell'art. 15 par. 4 CDI CH-I, richiamando l'Accordo 2020 come testo vincolante per la tassazione dei lavoratori frontalieri (art. I) in luogo dell'Accordo 1974²⁵.

3.2. *Gli intenti dei due Stati (preambolo)*

Secondo il preambolo dell'Accordo 2020 – il cui valore è soltanto dichiarativo –, gli obiettivi dei due Stati sono, in primo luogo, l'eliminazione della doppia imposizione sui salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe ricevute dai lavoratori frontalieri. Le parti riconoscono, tenendone conto nel nuovo sistema impositivo, l'importanza dei costi infrastrutturali e di servizio pubblico sopportati dalle collettività pubbliche nelle aree di frontiera, così come il contributo fornito dai frontalieri, a vari livelli, all'economia delle aree di frontiera in cui lavorano. Inoltre, il preambolo evoca gli aspetti del sistema di imposizione mondiale adottato da entrambi gli Stati e il principio di imposizione (finale) nello Stato di residenza come stabilito nell'Accordo 2020²⁶.

²⁴ Per ulteriori informazioni si veda il Messaggio del Consiglio federale concernente l'approvazione di un accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri e di un protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e l'Italia per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, in: FF 2021 1917.

²⁵ Cfr. anche ENNIO VIAL, Il nuovo accordo Italia Svizzera in tema di frontalieri: come cambia la tassazione, in: Euroconference News, Edizione di venerdì 8 gennaio 2021, pag. 1.

²⁶ Cfr. anche VALENTINO ROSSELLI, Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, pagg. 13-20, pag. 15 per ulteriori considerazioni, soprattutto in merito al primo considerando del preambolo.

3.3. *L'ambito soggettivo di applicazione*

3.3.1. *Le condizioni soggettive*

Ai sensi dell'art. 1, l'Accordo 2020 si applica (i) alle persone fisiche residenti di uno Stato contraente, (ii) che abbiano lo *status* di lavoratori frontalieri, e (iii) che svolgono la loro attività nell'area di frontiera. Queste tre condizioni sono cumulative e, pertanto, devono essere adempiute contemporaneamente. In particolare, il lavoratore frontaliere è definito come un soggetto fiscalmente residente in un Comune che dista 20 km (in linea d'aria) dal confine con l'altro Stato contraente, nel quale svolge un'attività lucrativa dipendente all'interno dell'area di frontiera – intesa come l'area geografica di un Cantone svizzero o di una Regione italiana di frontiera e non limitatamente ai 20 km che distano dal confine – per conto di un datore di lavoro residente, di una stabile organizzazione o di una base fissa. La definizione data dall'Accordo 2020 esige, inoltre, che il lavoratore ritorni, di regola, al proprio domicilio principale situato nello Stato di residenza²⁷. Tale definizione riflette la prassi vigente riferita all'Accordo 1974²⁸.

3.3.2. *Le persone fisiche residenti in uno dei due Stati contraenti*

L'Accordo 2020, diversamente da quello del 1974, accoglie il principio della reciprocità. Esso si applica, dunque, alle persone fisiche fiscalmente residenti in uno dei due Stati contraenti, che lavorano nell'area di frontiera dell'altro Stato contraente²⁹. Per tale ragione, la nozione di residenza della persona fisica va esaminata secondo il diritto interno di entrambi gli Stati contraenti: per quanto riguarda il diritto fiscale svizzero ci si deve riferire al concetto di domicilio o dimora fiscale (artt. 3 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11] e 3 cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]), mentre secondo il diritto fi-

²⁷ VIAL, op. cit., pag. 1.

²⁸ ROSSELLI, op. cit., pag. 15.

²⁹ Cfr. ROSSELLI, op. cit., pag. 15. L'Autore, prudentemente, parla di qualche centinaio di residenti svizzeri che potrebbero qualificare quali frontalieri ai sensi del nuovo Accordo.

scale italiano, una persona fisica è considerata residente secondo l'art. 2 comma 2 TUIR se, alternativamente: (a) è iscritta all'Anagrafe della Popolazione Residente (APR) in Italia; (b) ha la sede principale dei propri affari ed interessi, cioè il domicilio civilistico ai sensi dell'art. 43 comma 1 del codice civile (c.c.); (c) ha la propria dimora abituale, cioè la residenza civilistica ai sensi dell'art. 43 comma 2 c.c. La norma presuppone quale ulteriore criterio la presenza nel territorio dello Stato «*per la maggior parte del periodo di imposta*», il che non lascia dubbi che lo stesso debba essere inteso come la presenza fisica in Italia per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile)³⁰. Di conseguenza, con riferimento all'Accordo 2020, vi possono rientrare soltanto le persone fisiche che hanno acquisito la residenza fiscale in Italia prima del 2 luglio di un anno solare.

3.3.3. *Lo status di lavoratore frontaliero*

La persona deve adempiere tre condizioni cumulative – come si evince dalla congiunzione «e» – per essere considerata come un lavoratore frontaliero (art. 2 lett. b Accordo 2020; cfr. anche il punto 1 dello scambio di lettere): (a) essere fiscalmente residente in un Comune il cui territorio si trovi, in tutto o in parte, nella zona di 20 km dal confine con l'altro Stato; (b) svolgere un'attività lucrativa dipendente nell'area di frontiera dell'altro Stato contraente per un datore di lavoro residente, una stabile organizzazione o una base fissa situata in questo Stato; e (c) ritornare, in linea di principio, quotidianamente al proprio domicilio o non rientrarvi, ma soltanto per motivi professionali, per non più di 45 giorni l'anno (cfr. punto 2 Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020)³¹.

³⁰ PAOLO PIANTAVIGNA, La funzione della nozione di «residenza fiscale» nell'IRPEF, in: Riv. dir. fin. 4/2013, pagg. 275-314, pag. 301.

³¹ La definizione di lavoratore frontaliero è autonoma, nel senso che è definita dall'Accordo 2020 medesimo, senza riguardo alle disposizioni di diritto interno dei due Stati contraenti (Italia e Svizzera) o ad altri strumenti di diritto internazionale multilaterale o bilaterale, in particolare l'ALC (cfr. GIOVANNI MOLO, Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, pagg. 21-24, pag. 22).

La definizione di lavoratore frontaliere poggia quindi su un concetto spaziale, relativamente alla residenza fiscale nella fascia dei 20 km dal confine accompagnata da un'attività lucrativa dipendente svolta nell'area di frontiera, nonché sul rientro giornaliero al proprio domicilio nello Stato di residenza. Pertanto, il lavoratore frontaliere si trova in un rapporto particolare tra il suo Stato di domicilio e quello nel quale svolge l'attività lucrativa.

a) 1^a condizione: la nozione di residenza fiscale nella zona di frontiera

Non è sufficiente che la persona fisica sia residente in uno dei due Stati contraenti secondo l'art. 1 Accordo 2020. Secondo l'art. 2 lett. *b* cifra *i* Accordo 2020, questa deve infatti anche essere «*fiscalmente residente in un Comune il cui territorio si trova, totalmente o parzialmente, nella zona di 20 km dal confine con l'altro Stato contraente*» (cd. zona di frontiera). I due Stati hanno, dunque, voluto mantenere in vita la tradizionale zona di 20 km dal confine – come previsto dall'Accordo 1974 –, nonostante al giorno d'oggi moderni e veloci mezzi di trasporto privati e pubblici permettano di ridurre i tempi di percorrenza tra il domicilio e il luogo di lavoro e nonostante vi sia una tendenza in atto a sopprimere il concetto delle zone di frontiera, come avvenuto con la revisione del 2007 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza, conclusa il 30 gennaio 1974 (CDI CH-A; RS 0.672.916.31), con cui è stata fatta propria la nozione di lavoratore frontaliere ai sensi dell'art. 7 par. 1 Allegato I ALC³².

b) 2^a condizione: lo svolgimento di un'attività lucrativa dipendente nell'area di frontiera per conto di una stabile organizzazione o di una base fissa

L'Accordo 2020 non fornisce una definizione di attività lucrativa dipendente. Nemmeno la CDI CH-I (così come il Modello OCSE), in particolare all'art. 15, ne fornisce una³³. Secondo la dottrina si è in presenza di

³² Cfr. anche ENZ, op. cit., nm. 33.

³³ LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., pag. 587; CONTRINO/DELL'ERA, op. cit., pag. 115; DANIEL DE VRIES REILINGH, *Manuel de droit fiscal international*, 2^a ed., Berna

un'attività lucrativa dipendente quando un lavoratore mette a disposizione la sua forza lavoro per un datore di lavoro e segue le sue istruzioni nel corso dell'esercizio della sua attività lucrativa. Il criterio determinante è dato dal grado di dipendenza personale ed economica, vale a dire nel rapporto di subordinazione, nel quale il lavoratore si ritrova durante lo svolgimento dell'attività lucrativa e se lo stesso sopporta o meno un rischio imprenditoriale³⁴. Il Commentario al Modello OCSE riporta alcuni esempi di lavori che ricadono nell'ambito del lavoro dipendente, senza darne però una definizione³⁵. Pertanto, è necessario rifarsi alla nozione del luogo in cui viene svolta l'attività lavorativa, vale a dire alle normative interne dei due Stati (art. 3 par. 2 Modello OCSE)³⁶. Le nozioni previste dai due diritti interni sono estremamente ampie e suscettibili di ricomprendere ogni forma di remunerazione legata da un nesso di correttezza con un'attività di lavoro subordinato³⁷.

L'Accordo 2020 richiede che l'attività lucrativa dipendente debba essere svolta dal lavoratore frontaliero in un'area di frontiera. Quest'ultima è da intendersi come un'area di localizzazione dello svolgimento del lavoro, come risulta dal contratto di lavoro, e si compone di Regioni italiane e Cantoni svizzeri. Per l'Italia vi fanno parte la Lombardia, il Piemonte, la Valle d'Aosta e la Provincia Autonoma di Bolzano; per la Svizzera, i Cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese (art. 2 lett. a Accordo 2020). Si osserva che la delimitazione dell'area di frontiera in cui viene esercitata l'attività dipendente è assai più ampia della fascia di residenza³⁸.

2014, nm. 730; ENZ, op. cit., nm. 189; BERNARD PEETERS, in: Robert Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Basilea 2013, N 8 *ad art.* 15 Modello OCSE; XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 4^a ed, Berna 2014, nm. 604.

³⁴ DE VRIES REILINGH, op. cit., nm. 731; ENZ, op. cit., nm. 190 con riferimenti dottrinali citati; cfr. anche LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., pag. 587.

³⁵ Commentario al Modello OCSE, N 8.16 segg. *ad art.* 15.

³⁶ CONTRINO/DELL'ERA, op. cit., pag. 115; ENZ, op. cit., nm. 191; PEETERS, op. cit., N 10 *ad art.* 15 Modello OCSE.

³⁷ CONTRINO/DELL'ERA, op. cit., pag. 116.

³⁸ MOLO, op. cit., pag. 22. *Esempio*: può essere, quindi, considerato lavoratore frontaliero un soggetto domiciliato a Chiasso che esercita un'attività professionale a Milano, ma non viceversa un lavoratore residente a Milano che esercita la sua attività professionale a Chiasso.

Quest'area non deve necessariamente coincidere con la sede legale del datore di lavoro o con la sede principale di questo. Il lavoratore frontaliero può svolgere la sua attività lucrativa oltre che per un datore di lavoro, anche per una stabile organizzazione di una società estera (cfr. art. 5 CDI CH-I)³⁹ o per un libero professionista che possiede una base fissa⁴⁰ (cfr. art. 14 CDI CH-I)⁴¹ nell'area di frontiera.

c) 3^a condizione: l'esigenza del rientro quotidiano

Un lavoratore frontaliero ai sensi dell'Accordo 2020 è colui che, in linea di principio, deve recarsi dalla propria residenza fiscale al luogo di lavoro oltrepassando quotidianamente la frontiera italo-svizzera e farvi ritorno (art. 2 lett. b cifra iii Accordo 2020).

Un rientro settimanale, come previsto per i lavoratori frontalieri ai sensi dell'art. 7 par. 1 Allegato I ALC, non è per contro sufficiente per ricadere nell'Accordo 2020⁴². Quest'ultimo contiene, infatti, una definizione di

³⁹ Ad esempio una società tedesca con una stabile organizzazione nel Canton Ticino.

⁴⁰ Ad esempio un lavoratore autonomo italiano che possiede uno studio dentistico nel Canton Ticino.

⁴¹ Il Modello OCSE non prevede più l'art. 14 che è stato inglobato dall'art. 7. Per un commento all'art. 14 CDI CH-I cfr. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., pag. 582 segg.; CONTRINO/DELL'ERA, op. cit., pag. 96 segg.

⁴² L'ALC prevede espressamente una deroga in materia di definizione di lavoratore frontaliero in favore delle regole, di principio più restrittive, pattuite nelle CDI (ROSSELLI, op. cit., pag. 14). L'art. 21 par. 1 ALC stabilisce, infatti, che «*le disposizioni del presente Accordo non devono incidere sulla definizione di lavoratore frontaliero secondo gli accordi di doppia imposizione*» (cfr. anche Messaggio concernente l'approvazione degli accordi settoriali tra la Svizzera e la CE, n. 99.028, del 23 giugno 1999, in: FF 1999 5092, pag. 5306 seg.; Rapporto del Consiglio federale del 16 ottobre 2015, pag. 6). In caso di collisione tra le norme di una CDI e quelle dell'ALC, quelle della CDI hanno, quindi, la precedenza (ENZ, op. cit., nm. 686 segg.). Tuttavia, è interessante osservare che la CDI CH-A fa espressamente riferimento al concetto di lavoratore frontaliero ai sensi dell'ALC. La Commissione economia e tributi del Consiglio degli Stati (di seguito CET-S) aveva incaricato il Consiglio federale di tenere conto di questa definizione nell'ambito dei negoziati con l'Italia per rivedere l'Accordo 1974 (CET-S, Più mezzi per la promozione economica e sostegno al Ticino nell'ambito di una nuova regolamentazione dell'imposizione dei frontalieri, Comunicato stampa, Berna, 24 giugno 2011). Secondo ROSSELLI «*[l]a definizione dell'ALC è stata evidentemente considerata con la dovuta attenzione – così come richiesto anche dalla CET-S – nell'ambito delle discussioni che hanno portato alla*

lavoratore frontaliero più restrittiva rispetto a quella dell'ALC, non soltanto sul rientro nello Stato di residenza, ma anche sul vincolo chilometrico della zona di confine, costituendo di fatto un sottoinsieme della definizione data dall'ALC⁴³. È tuttavia prevista un'importante eccezione al concetto del rientro quotidiano al domicilio dello Stato di residenza. La persona può, infatti, soggiornare per motivi professionali nello Stato della fonte, per un massimo di 45 giorni in un anno civile. In tal caso essa non perde lo *status* di lavoratore frontaliero ai sensi dell'Accordo 2020 (punto 2 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020)⁴⁴.

Secondo il tenore letterale non dovrebbe, per contro, essere contemplata la possibilità di restare 45 giorni in un anno civile nello Stato di residenza⁴⁵.

conclusione del nuovo accordo. Tuttavia, in particolare da parte svizzera, non si è ritenuto opportuno adeguare la definizione a quella prevista nell'ALC né procedere ad un ampliamento del campo materiale d'applicazione della stessa» (ROSSELLI, op. cit., pag. 16).

⁴³ MARCELLO MORETTI, Il principio di non discriminazione contenuto nel nuovo Accordo stipulato tra Italia e Svizzera in tema di frontalieri, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, pagg. 37-41, pag. 38; PARISI, op. cit., pag. 28; ROSSELLI, op. cit., pag. 16.

⁴⁴ L'art. 15a par. 2 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza, conclusa l'11 agosto 1971 (CDI CH-D; RS 0.672.913.62) contiene una norma analoga per i lavoratori frontalieri nei rapporti tra Svizzera e Germania, pari però a 60 giorni. Secondo tale disposizione: «[s]e, dopo il lavoro, detta persona non rientra regolarmente al suo domicilio, essa perde la qualità di frontaliero unicamente se, in caso di occupazione durante l'intero anno civile, a causa della sua attività non rientra al proprio domicilio per oltre 60 giorni lavorativi». Tra Svizzera e Francia vi è poi un accordo amichevole del 2005 secondo il quale le due autorità competenti hanno convenuto un limite di 45 giorni in cui è possibile per la persona soggiornare nello Stato in cui viene svolta l'attività per motivi professionali, senza che essa perda lo *status* di lavoratore frontaliero ai sensi dell'Accordo dell'11 aprile 1983 (per un approfondimento si veda ENZ, op. cit., nn. 292 segg. e nn. 403). Anche nella Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, conclusa il 10 luglio 2015 (CDI CH-L; RS 0.672.951.43) è permesso restare 45 giorni all'anno nello Stato della fonte per quanto attiene ai lavoratori frontalieri (cfr. cifra 5 del Protocollo della CDI CH-L).

⁴⁵ È vero che la norma contiene l'espressione «di regola», la quale potrebbe essere interpretata in modo da consentire al lavoratore frontaliero di non oltrepassare quotidianamente la frontiera. Tuttavia, il «di regola» dovrebbe essere interpretato restrittivamente quando il frontaliero rimane nello Stato di residenza in modalità *smart wor-*

Proprio questa mancanza, accompagnata dal rientro quotidiano del lavoratore frontaliere, costituisce una carenza dell'Accordo 2020, il quale non tiene minimamente conto dell'evoluzione importante che ha subito il mondo del lavoro con l'avvento dello *smart working*⁴⁶. È pur vero che il diritto interno svizzero manca tuttora di una base legale chiara per assoggettare i redditi da attività lucrativa conseguiti attraverso lo *smart working*⁴⁷. In merito a questo tema, i due Stati si sono comunque impegnati a consultarsi periodicamente per valutare la possibilità di modificare o integrare la cifra 2 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020, così come quella di sottoscrivere un accordo amichevole conformemente all'art. 26 par. 3 CDI CH-I per meglio definire l'interpretazione o l'applicazione del concetto di *smart working* (punto 3 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020).

3.4. *L'ambito oggettivo di applicazione*

Il campo di applicazione oggettivo dell'Accordo 2020 ricomprende, segnatamente, i seguenti punti:

- 1) un diritto impositivo concorrente tra lo Stato della fonte e Stato di residenza (art. 3 par. 1, primo periodo);

king e dovrebbe essere orientato al soggiorno nello Stato in cui esercita l'attività lucrativa, proprio perché il punto 2 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020 disciplina, quale eccezione, il limite di 45 giorni all'anno.

⁴⁶ Cfr. anche CECILIA SANNA, Italia e Svizzera firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, in: Rivista Eurojus.it, 28 dicembre 2020, pag. 3, secondo la quale sempre di più il fenomeno dello *smart working* andrà ad incidere sulle modalità di lavoro future dei frontalieri e, quindi, sull'Accordo 2020.

⁴⁷ Del resto il Tribunale federale ha più volte confermato che il reddito da attività lucrativa è imponibile in Svizzera soltanto se l'attività è prestata fisicamente sul suolo svizzero da parte del lavoratore. Un'imposta alla fonte operata da parte di un datore di lavoro su di un reddito conseguito in modalità *smart working* sarebbe, quindi, da ritenere contraria alla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. RENÉ MATTEOTTI/PETER VOGT/NATALJA EZZAINI, Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie, in: zsis) 1/2021, A3, pagg. 22-30, nn. 23, i quali criticano le prassi delle autorità fiscali dei Cantoni di Basilea Città e Zurigo). Sul tema si veda anche ROSSELLI, op. cit., pag. 16.

- 2) una limitazione della potestà impositiva nello Stato della fonte nella misura dell'80% dell'imposta applicabile in quello Stato (art. 3 par. 1, secondo periodo);
- 3) un'imposizione minima nello Stato della fonte (art. 3 par. 2);
- 4) una modalità di riscossione vincolante del prelievo nello Stato della fonte (art. 3 par. 3);
- 5) un divieto di discriminazione per lo Stato della fonte (art. 4);
- 6) un obbligo di eliminare la doppia imposizione per lo Stato di residenza (art. 5).

3.4.1. *Il diritto impositivo concorrente*

Sulla base dell'art. 3 par. 1, primo periodo Accordo 2020 il riparto della potestà impositiva tra Stato della fonte e Stato della residenza parte dal presupposto che – secondo l'art. 15 par. 1, secondo periodo CDI CH-I – i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe ricevute dai lavoratori frontalieri e pagate da un datore di lavoro quale corrispettivo di un'attività lucrativa dipendente sono imponibili nello Stato della fonte. Mancando l'avverbio «soltanto» presente nell'art. 15 par. 1 CDI CH-I si crea un diritto impositivo concorrente tra i due Stati contraenti⁴⁸. Pertanto, è compito dello Stato di residenza eliminare la doppia imposizione attraverso i metodi previsti dalla CDI CH-I all'art. 24⁴⁹.

Diversamente dall'Accordo 1974 che prevede un diritto impositivo esclusivo nello Stato della fonte per quanto attiene al reddito da lavoro dipendente del frontaliere, l'Accordo 2020 si allinea alla norma dell'art. 15 par. 1 CDI CH-I, la quale stabilisce un diritto concorrente, ma limitato, nello Stato della fonte.

⁴⁸ PARISI, op. cit., pag. 28; ROSSELLI, op. cit., pag. 16. Pure il lavoratore frontaliere con domicilio situato al di fuori dei 20 km subisce un'imposizione concorrente da parte dei due Stati sulla base dell'art. 15 par. 1 CDI CH-I.

⁴⁹ Si pensi ad un residente fiscalmente in Italia oltre la zona di frontiera (ad esempio a Milano) che esercita un'attività lucrativa dipendente a Lugano nell'area di frontiera. Per questa persona l'Accordo 2020 non è applicabile e si prende in considerazione l'art. 15 par. 1 CDI CH-I. Diversamente dall'Accordo 2020, la Svizzera trattiene il 100% delle imposte prelevate alla fonte. Allo Stato di residenza (*in casu* l'Italia) vi è poi l'obbligo di eliminare la doppia imposizione secondo l'art. 24 par. 2 CDI CH-I.

3.4.2. *La limitazione della potestà impositiva*

L'art. 3 par 1, secondo periodo Accordo 2020 statuisce una limitazione del prelievo fiscale nello Stato della fonte. La potestà impositiva in tale Stato viene limitata nella misura dell'80% dell'imposta risultante dall'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, comprensiva delle imposte locali sui redditi delle persone fisiche, riferita al reddito da lavoro dipendente conseguito dal lavoratore frontaliere. Per quanto riguarda l'Italia vengono ricomprese le addizionali regionali e comunali, mentre per la Svizzera si tratta delle imposte federali, cantonali e comunali⁵⁰; quest'ultime calcolate attraverso un moltiplicatore medio (punto 4 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020).

3.4.3 *L'imposizione minima in capo ai frontalieri italiani*

Con la disposizione prevista dall'art. 3 par. 2 Accordo 2020 viene tenuto in vita *sine die* l'Accordo 1974 come metro di paragone per quanto riguarda l'imposizione dei lavoratori frontalieri italiani che esercitano la loro attività lucrativa dipendente in Svizzera. Infatti, secondo tale disposizione, il loro carico fiscale complessivo, riferito al reddito da attività di lavoro dipendente, non potrà mai essere inferiore all'imposta che sarebbe prelevata in applicazione dell'Accordo 1974. Di conseguenza, sarà sempre necessario comparare l'onere fiscale risultante da un'imposizione piena alla fonte in Svizzera (considerando la quota federale, cantonale e comunale) sulla base dell'Accordo 1974, con quello risultante da un'imposizione (concorrente) in Italia sulla base dell'Accordo 2020. Qualora l'imposizione in Italia dovesse essere superiore a quella risultante da un'imposizione piena in Svizzera, la procedura è terminata. Se, invece, dovesse essere inferiore (ipotesi a dire il vero al quanto remota), allora il lavoratore frontaliere italiano sarà tenuto a pagare la differenza tra un'ipotetica imposizione piena alla fonte in Svizzera e le imposte italiane⁵¹.

⁵⁰ Per la Svizzera ciò dovrebbe portare alla creazione di una nuova tabella di aliquote d'imposta alla fonte che ingloberanno già la riduzione di un quinto dell'aliquota normalmente applicabile (ROSSELLI, op. cit., pag. 17).

⁵¹ Tale norma aveva una particolare importanza quando l'Accordo era stato parafato nel 2015, poiché vi era il rischio concreto che non vi fosse, perlomeno nei primi anni

La conseguenza sarà, quindi, una riduzione del credito d'imposta da parte dell'Agenzia delle Entrate nella differenza tra l'imposizione con l'Accordo 1974 (*i.e.* imposizione al 100% in Svizzera) e imposizione ordinaria in Italia.

3.4.4. *La clausola di non discriminazione*

3.4.4.1. *L'interpretazione della norma*

L'art. 4 Accordo 2020 vieta qualsiasi discriminazione a danno dei lavoratori frontalieri. In primo luogo, questa disposizione riguarda soltanto il trattamento fiscale nello Stato della fonte, ossia il luogo in cui il lavoratore frontaliero esercita la sua attività lucrativa dipendente. La disposizione costituisce un ulteriore complemento rispetto a quanto già previsto dall'art. 25 CDI CH-I sul divieto di discriminazione, che si basa sull'art. 24 Modello OCSE. A tale proposito va rilevato come detta disposizione si limiti a sancire il divieto di operare in materia fiscale delle discriminazioni fondate unicamente sulla cittadinanza del contribuente, vale a dire tra cittadini svizzeri e italiani. Il regime svizzero d'imposizione alla fonte assoggetta tutti i lavoratori senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera, indipendentemente dalla loro nazionalità. Nella misura in cui una disposizione di diritto interno non dà luogo a nessuna disparità di trattamento fondata sulla cittadinanza del contribuente, la stessa non può essere lesiva dei principi stabiliti dall'art. 25 par. 1 CDI CH-I⁵².

L'art. 4 Accordo 2020 introduce un ulteriore divieto di discriminazione fiscale, indipendente dalla cittadinanza, riguardante la tassazione dei lavoratori frontalieri ai sensi dell'Accordo 2020 e quella degli altri frontalieri che non sottostanno a tale Accordo, i quali però rientrano nel campo di applicazione dell'ALC⁵³. Il tenore letterale dell'art. 4 Accordo 2020 stabilisce, in particolare, che «*i lavoratori frontalieri rientranti nel campo di applicazione del presente Accordo, con residenza nell'altro Stato*

di applicazione del nuovo Accordo, un'imposizione piena in Italia, come del resto previsto esplicitamente dalla *Roadmap* alla cifra 4.4 (cfr. ROSSELLI, op. cit., pag. 17).

⁵² Sentenze TF 2P.145/1999 e 2A.116/1999 del 31 gennaio 2000 = StR 2000 438 segg. consid. 4a.

⁵³ Dello stesso parere MORETTI, op. cit., pag. 39.

contraente, non devono essere soggetti ad alcuna imposizione nello Stato in cui viene svolta l'attività di lavoro dipendente diversa o più onerosa dell'imposizione di altri lavoratori frontalieri che rientrano nella definizione dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone, né essere soggetti ad alcun trattamento fiscale discriminatorio sulla base della definizione di lavoratore frontaliere, incluso qualsiasi trattamento discriminatorio fondato sulla durata del soggiorno o la frequenza del ritorno al proprio domicilio».

Il punto 5 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020 precisa inoltre che le disposizioni dell'art. 4 non possono in alcun caso essere interpretate nel senso d'imporre a uno Stato contraente l'obbligo di applicare regole di ripartizione dei diritti di imposizione previste da altre CDI, ossia permettere l'applicazione della clausola della nazione più favorita⁵⁴. Avendo la norma sulla non discriminazione una portata generale, le Parti hanno quindi voluto evitare il rischio che un contribuente potesse chiedere di essere imposto con regole diverse previste da altri trattati pattuiti dai due Paesi. Ad una lettura dell'art. 4 Accordo 2020 tale conseguenza non può essere esclusa in modo assoluto: per questa ragione è stato inserito il punto 5 del Protocollo aggiuntivo.

La *ratio legis* dell'art. 4 Accordo 2020 è verosimilmente quella di evitare il ripetersi di situazioni come quella introdotta a livello cantonale ticinese il 1° gennaio 2015, con cui il Gran Consiglio ha sostituito il moltiplicatore medio comunale con quello più elevato, identico al moltiplicatore cantonale, per i soli lavoratori frontalieri con rientro giornaliero al loro domicilio⁵⁵.

Siccome la portata dell'art. 4 Accordo frontalieri si prefigge di evitare qualsiasi possibile discriminazione in ambito fiscale dei frontalieri, il suo campo di applicazione riguarda il confronto tra frontalieri ai sensi dell'ALC e frontalieri ai sensi dell'Accordo 2020, che pure rientrano, per forza di cose, nel campo di applicazione dell'ALC. La principale differenza tra le due categorie consiste nella durata del soggiorno nello Stato

⁵⁴ MORETTI, op. cit., pag. 40.

⁵⁵ MORETTI, op. cit., pag. 39.

della fonte. I primi, affinché possano beneficiare dell'Accordo 2020 in luogo dell'art. 15 par. 1 CDI CH-I, devono rientrare quotidianamente al loro domicilio (art. 2 lett. *b* cifra *iii* Accordo 2020)⁵⁶; i secondi devono invece rientrare almeno una volta la settimana⁵⁷. Questa differenza la si evince, in particolare, nell'ultima frase dell'art. 4 Accordo 2020, dove viene esplicitata a chiare lettere.

Se, quindi, i primi sottostanno ad un'imposizione «*diversa o più onerosa*», la discriminazione fiscale deve essere eliminata dallo Stato della fonte (leggasi «*non devono essere soggetti ad alcuna imposizione nello Stato in cui viene svolta l'attività di lavoro dipendente*») e non già dallo Stato di residenza, il quale può quindi, nel silenzio della norma, operare delle discriminazioni⁵⁸.

Se il concetto di «*più oneroso*» appare chiaro nel suo tenore letterale, nel senso che un lavoratore frontaliero ai sensi dell'Accordo 2020 non deve subire nello Stato della fonte un'imposizione più elevata attraverso minori deduzioni o maggiori aliquote oppure ancora una diversa base di calcolo rispetto al lavoratore frontaliero ai sensi dell'ALC⁵⁹, resta ancora da esaminare cosa si debba intendere per «*diverso*». Se il trattamento fiscale secondo il diritto cantonale o federale non è il medesimo tra le due categorie, ciò significa che siamo di fronte ad una «*diversa*» imposizione, non conforme all'art. 4 Accordo 2020. Di conseguenza, anche un trattamento più favorevole (e non soltanto più oneroso) per i lavoratori frontalieri ai sensi dell'Accordo 2020 rispetto a coloro che sottostanno

⁵⁶ Ricadono nell'Accordo 2020 e, quindi, nel campo di applicazione dell'art. 4 sul divieto di discriminazione non solo i «nuovi» frontalieri, ma anche gli «attuali» frontalieri per i quali vale il regime transitorio di cui all'art. 9 Accordo 2020 che non prevede delle specifiche eccezioni quanto all'applicabilità o meno del precedente art. 4.

⁵⁷ Non vi rientrano, invece, i dimoranti con permesso B poiché ai sensi dell'art. 6 Allegato I ALC hanno la possibilità di soggiornare nello Stato in cui svolgono la loro attività lucrativa, senza dover rientrare al loro domicilio, per un massimo di cinque anni.

⁵⁸ Ed è ciò che l'Italia effettivamente fa, non sulla base del diritto interno, bensì dell'Accordo 2020 stesso, trattando differentemente i lavoratori frontalieri per effetto della norma transitoria di cui all'art. 9. Tuttavia questo differente trattamento fiscale parrebbe al riparo da censure costituzionali (BIZIOLI/ROSSI, op. cit., pag. 35 seg.; MORETTI, op. cit., pag. 41).

⁵⁹ MORETTI, op. cit., pag. 39.

all'ALC deve essere considerato discriminatorio e, pertanto, eliminato nello Stato della fonte. Per cui tale disposizione mira a garantire una (perfetta) parità di trattamento ai fini fiscali tra lavoratori frontalieri ai sensi dell'ALC nel luogo in cui svolgono la loro attività, indipendentemente dal fatto che essi ricadano o meno nell'Accordo 2020⁶⁰.

3.4.4.2. *Il moltiplicatore comunale ticinese*

La prima analisi riguarda l'applicazione di un diverso moltiplicatore comunale tra lavoratori con rientro giornaliero e rientro settimanale⁶¹. Dei tre Cantoni di frontiera con l'Italia, ai quali si applica l'Accordo 2020, il Ticino prevede una particolarità per quanto riguarda il prelievo dell'imposta comunale nei confronti dei lavoratori frontalieri che rientrano giornalmente al domicilio in Italia. Per questi soggetti, il diritto cantonale non calcola l'imposta comunale tenendo conto dell'onere fiscale medio dei Comuni ticinesi, come avviene in tutti i Cantoni⁶². Infatti, per coloro che sono titolari di un permesso per frontaliere o cittadini svizzeri residenti all'estero e che esercitano un'attività lucrativa dipendente nel Cantone rientrando giornalmente al proprio domicilio (art. 111 cpv. 5 lett. *b* della Legge tributaria del Canton Ticino del 21 giugno 1994 [LT;

⁶⁰ Dello stesso parere ROSSELLI, secondo il quale «*l'ampiezza della portata e la generalità della norma voluta dai negozianti sancisce, dunque, il divieto di qualsiasi trattamento diverso per quanto attiene all'imposizione dei frontalieri, sia che i suoi effetti siano negativi o positivi (ossia divieto della cd. «discriminazione negativa» ma anche della «discriminazione positiva»)»* (ROSSELLI, op. cit., pag. 18). Cfr. anche, in senso analogo, MORETTI, op. cit., pag. 39.

⁶¹ A dire il vero secondo il diritto fiscale svizzero anche i dimoranti (persone in possesso di un permesso B) sottostanno, a determinate condizioni, all'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente. A questa categoria di contribuenti viene applicato il moltiplicatore comunale medio (art. 107 cpv. 1 in combinato disposto con art. 106 cpv. 3 LT). Tuttavia questa categoria non rientra nel campo di applicazione dell'art. 4 Accordo 2020, poiché si tratta di persone senza permesso di domicilio, ma che hanno domicilio o dimora fiscale nel Cantone. Non appartengono, quindi, alla categoria dei lavoratori frontalieri, ancorché ricadano nel suo campo di applicazione per quanto riguarda il soggiorno in Svizzera (art. 6 ALC).

⁶² Per l'anno 2021 il moltiplicatore comunale medio è pari al 79% (FU 57/2019 6877, pag. 6883 seg.; cfr. anche art. 12 cpv. 3 del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2021, del 2 dicembre 2020 (DEIMPF; RL 640.220).

RL 640.100]), l'imposta comunale corrisponde all'ammontare dell'imposta cantonale (art. 111 cpv. 4 LT)⁶³, notoriamente più elevata⁶⁴. Questa misura è in vigore dal 1° gennaio 2015⁶⁵ ed è stata recentemente confermata dal Gran Consiglio ticinese con l'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, le cui misure sono entrate in vigore il 1° gennaio 2021⁶⁶. Nella *Roadmap* del 23 febbraio 2015 sottoscritta dai due governi già si alludeva al fatto che l'imposta comunale svizzera avrebbe dovuto essere calcolata tenendo conto del moltiplicatore medio comunale⁶⁷. Questa misura, se letta con la lente dell'art. 4 Accordo 2020

⁶³ Secondo l'art. 1b cpv. 1 LT il coefficiente cantonale d'imposta è pari al 100%. Tuttavia, è presente una norma transitoria nella Legge tributaria ticinese in base alla quale il coefficiente è ridotto al 97% per i periodi fiscali compresi tra il 2020 e il 2023, rispettivamente può essere ulteriormente abbassato al 96% per il periodo fiscale 2024 su decisione del Gran Consiglio (art. 300a LT).

⁶⁴ Durante le discussioni alle Camere federali per approvare il disegno di Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa (cfr. Messaggio sulla legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, n. 14.093, del 28 novembre 2014, in: FF 2016 603), il Consiglio nazionale aveva proposto di inserire una disposizione nella LAID che obbligasse i Cantoni a calcolare il moltiplicatore comunale sulla base di un metodo di calcolo federale (media preponderata). Secondo la relatrice della commissione Ada Marra, durante un suo intervento dell'8 marzo 2016, ciò dovrebbe permettere di evitare derive punitive, facendo riferimento alla decisione del Canton Ticino di innalzare il moltiplicatore comunale per le imposte alla fonte prelevate sui salari dei frontalieri dal 78% (media) al 100%. Tale decisione aveva, infatti, irritato parecchio il Governo italiano che aveva parlato di discriminazione (BU 2016 CN, pag. 223). Il Consiglio degli Stati ha però deciso di non dar seguito a questa proposta del Consiglio nazionale (BU 2016 CS, pag. 718). Per considerazioni critiche sul moltiplicatore comunale ticinese e sulla violazione dell'art. 8 della Costituzione federale (Cost.; RS 101), si veda ANDREA PEDROLI, Il moltiplicatore d'imposta comunale nell'imposizione alla fonte dei frontalieri, in: RtiD I-2015, pagg. 405-424, pag. 405 segg., mentre per una violazione dell'ALC si veda MORETTI, op. cit., pag. 40.

⁶⁵ BU 62/2014 587, pag. 590. Si veda anche Messaggio concernente la modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994, Moltiplicatore comunale per il calcolo delle imposte alla fonte, n. 6985, del 17 settembre 2014, pag. 1 segg.

⁶⁶ RU 2018 1813; BU 4/2021 15, in particolare pag. 18 seg. Si veda inoltre Messaggio sull'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, n. 7883, del 9 settembre 2020, pag. 1 segg. (cit.: Messaggio cantonale sulla revisione dell'imposta alla fonte).

⁶⁷ *Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland*, cifra 4.6, nota 2.

discrimina i lavoratori frontalieri ai sensi dell'ALC con rientro giornaliero e che ricadono pure sotto l'Accordo 2020, rispetto agli altri lavoratori frontalieri, sempre ai sensi dell'ALC, che non sottostanno all'Accordo 2020, poiché rientrano una sola volta alla settimana al loro domicilio. Ai primi viene applicato il moltiplicatore comunale corrispondente all'ammontare dell'imposta cantonale, mentre ai secondi il moltiplicatore medio comunale più basso (art. 111 cpv. 5 lett. b n. I e II LT). Vi è, dunque, un trattamento fiscale più oneroso dei lavoratori frontalieri secondo l'Accordo 2020 (n. II in combinato disposto con art. 111 cpv. 4 LT) rispetto ad altri frontalieri (n. I in combinato disposto con art. 111 cpv. 3 LT)⁶⁸. Questa situazione non è più compatibile con l'Accordo 2020 e deve essere modificata entro l'entrata in vigore dello stesso. Il Consiglio di Stato ticinese si è comunque detto disposto a modificare la citata disposizione in caso di entrata in vigore dell'Accordo 2020⁶⁹.

3.4.4.3. *Le differenti deduzioni forfettarie ticinesi*

Oltre alla questione del moltiplicatore comunale medio, che opera una discriminazione attraverso una maggiorazione dell'aliquota, una ulteriore differenza tra le due categorie la ritroviamo nella determinazione delle deduzioni forfettarie da includere nelle tariffe applicabili ai fini dell'imposta alla fonte. L'art. 12 cpv. 2 DEIMPF, in applicazione dell'art. 111 cpv. 6 LT, opera infatti delle distinzioni tra rientri giornalieri al domicilio e non. Questo è il caso della deduzione per oneri assicurativi e interessi sui capitali a risparmio, la quale ai primi non viene accordata, mentre ai secondi sì (art. 12 cpv. 2 cifra 5 DEIMPF); inoltre per la deduzione per spese professionali (spese di trasporto, per pasti fuori domicilio e per le altre spese necessarie alla professione) ai primi viene accordato un importo forfettario leggermente superiore rispetto ai secondi (art. 12 cpv. 2 cifra 6 DEIMPF). Anche questo diverso trattamento tra le due categorie è

⁶⁸ Nel Canton Ticino sottostanno alle tabelle d'imposta alla fonte A, B, C e H i titolari di un permesso B, L, G oppure cittadini svizzeri residenti all'estero con rientro settimanale, mentre le tabelle F, R, S, T e U riguardano i titolari di un permesso G oppure cittadini svizzeri residenti all'estero che rientrano giornalmente al proprio domicilio (Direttiva cantonale in ambito di imposta alla fonte, valida dal 1° gennaio 2021, pag. 10).

⁶⁹ Messaggio cantonale sulla revisione dell'imposta alla fonte, pag. 10 segg.

problematico sotto il profilo dell'art. 4 Accordo 2020, così come dell'art. 33 cpv. 3 LAID che non ammette simili distinzioni.

3.4.4.4. *Il divieto del cumulo dei redditi secondo il Processo verbale del 1985*

Ci si pone, infine, il quesito a sapere se l'imposizione alla fonte in Svizzera dei lavoratori frontalieri coniugati che rientrano nell'Accordo 1974, ai quali si applicano le aliquote (più vantaggiose) della Tabella F (artt. 1 cpv. 1 lett. *f* dell'Ordinanza del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta, dell'11 aprile 2018 [OIFo; RS 642.118.2] e 111 cpv. 5 lett. *b* n. I LT)⁷⁰ che non tengono conto dell'altro reddito da lavoro del coniuge, diversamente dalle Tabelle C e T che riguardano i coniugi esercitanti entrambi un'attività lucrativa in Svizzera o all'estero e che tengono conto dei due redditi conformemente al principio dell'imposizione della famiglia (artt. 1 cpv. 1 lett. *c* OIFo e 111 cpv. 5 lett. *b* n. II LT)⁷¹.

Il lavoratore frontaliero proveniente dall'Italia che ricade nel campo di applicazione dell'Accordo 1974, il cui coniuge anch'esso lavora, benefi-

⁷⁰ In realtà da un profilo della sistematica fiscale, la Tabella F avrebbe dovuto essere collocata nella cifra II dell'art. 114 cpv. 5 lett. *b* LT, che riguarda i contribuenti titolari di un permesso per frontaliere o cittadini svizzeri residenti all'estero, che rientrano giornalmente al proprio domicilio.

⁷¹ Nel Canton Ticino è prevista la Tabella C per i casi normali e la Tabella T per casi con rientro giornaliero. Dato che il debitore della prestazione imponibile, responsabile del prelievo dell'imposta alla fonte, ignora l'ammontare del salario del coniuge del proprio dipendente, la Tabella C (ma anche la T) è stata concepita in modo da integrare quest'ultimo in maniera «schematica». L'AFC, d'intesa con il gruppo di lavoro della Conferenza svizzera delle imposte (CSI), la quale si occupa dell'imposta alla fonte, e sulla base dell'indagine sul *budget* delle economie domestiche realizzata dall'Ufficio federale di statistica (UFS), ha fissato in CHF 5 425 al mese il limite superiore per il reddito dell'altro coniuge ai fini della determinazione dell'aliquota per l'imposta federale diretta. Per i redditi inferiori a tale limite, l'aliquota viene fissata secondo il rapporto tra i proventi di 1:1 (AFC, Lettera circolare AFC dell'11 settembre 2013, pag. 1). Nel caso di sovrainposizione del reddito del coniuge stabilito forfaitariamente, il Tribunale federale, richiamando il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, acconsente ad una rettifica verso il basso delle aliquote applicate alla persona assoggettata all'imposta alla fonte (sentenza TF 2C_450/2017 = StE B 82.1 Nr. 7, del 26 giugno 2018).

cia della più vantaggiosa aliquota per coniugati, che non considera l'accresciuta capacità contributiva dovuta al cumulo dei redditi dei coniugi. Conformemente alle regole previste dal diritto fiscale svizzero, i redditi del coniuge conseguiti all'estero dovrebbero, invece, essere considerati ai fini della determinazione dell'aliquota complessiva conformemente al principio dell'imposizione della famiglia (artt. 8 LIFD e 3 cpv. 3 LAID). Questo trattamento fiscale di favore non riguarda i lavoratori frontalieri che non ricadono sotto l'Accordo 1974. Questa eccezione trova il suo fondamento nel Processo verbale del 1985, quando la delegazione svizzera accolse una richiesta dell'omologa delegazione italiana volta ad escludere i lavoratori frontalieri ai sensi dell'Accordo 1974 dal cumulo dei redditi ai fini della determinazione dell'aliquota complessiva, quando un coniuge lavora in Svizzera e l'altro in Italia⁷². Ritenuto che anche questa situazione comporta un diverso trattamento fiscale tra le due categorie di lavoratori frontalieri, quelli con rientro giornaliero e quelli con rientro settimanale, l'art. 4 Accordo 2020 prevale sul Processo verbale del 1985 e il divieto del cumulo dei redditi stabilito per l'Accordo 1974 non può più trovare applicazione con l'entrata in vigore dell'Accordo 2020 in quanto discriminatorio⁷³.

3.4.5. *L'eliminazione della doppia imposizione*

L'art. 5 Accordo 2020 si occupa di disciplinare i metodi adottati dai due Stati per eliminare la doppia imposizione. Il par. 1 contiene un rimando all'art. 24 CDI CH-I, mentre il par. 2 contiene un'eccezione per il versante svizzero. Inoltre, va osservato che l'ultimo periodo dell'art. 3 par. 1 Accordo 2020, secondo il quale «*[l]o Stato di residenza assoggetta a sua volta ad imposizione ed elimina la doppia imposizione*», è pleonastico, ritenuto che l'eliminazione della doppia imposizione giuridica viene già regolata dal successivo art. 5.

La Svizzera nei rapporti con l'estero utilizza il metodo dell'esenzione con riserva di progressione dell'aliquota al fine di eliminare la doppia

⁷² BERNASCONI, Accordo dei frontalieri, pag. 309, pag. 313 seg.; BERNASCONI, CDI CH-I e Accordo dei frontalieri, pag. 348.

⁷³ Si veda anche la sentenza CDT 80.2017.312 del 4 novembre 2019 consid. 3.4.

imposizione, obbligo che compete allo Stato di residenza⁷⁴. Tale metodo è previsto all'art. 24 par. 3 CDI CH-I⁷⁵. Ciò significa che per la Svizzera, in qualità di Stato di residenza, sussiste un obbligo assoluto di esentare i redditi per i quali la CDI CH-I assegna all'Italia una competenza impositiva⁷⁶. Tuttavia, la Svizzera si è riservata il diritto di prendere in considerazione gli elementi di reddito e di sostanza che beneficiano dell'esenzione ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile agli altri elementi di reddito e di sostanza imponibili nel suo territorio, in modo da tenere in debita considerazione la capacità contributiva del soggetto residente⁷⁷.

Nel caso dei lavoratori frontalieri residenti in una zona di frontiera svizzera, che esercitano la loro attività lucrativa nell'area di frontiera italiana, rientrando quotidianamente al loro domicilio, la Svizzera ha scelto di esentare di quattro quinti (*i.e.* l'80%) l'importo lordo del reddito conseguito (art. 5 par. 2 Accordo 2020)⁷⁸. Di conseguenza, nella base imponibile calcolata secondo il diritto federale e cantonale viene considerato un quinto (*i.e.* il 20%) del reddito del lavoro dipendente che ricade nell'Ac-

⁷⁴ DE VRIES REILINGH, op. cit., nm. 64; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., pag. 676 segg.; OBERSON, op. cit., nm. 695.

⁷⁵ Ad eccezione dei redditi da partecipazione, degli interessi e delle *royalties* (art. 10 segg. CDI CH-I) per i quali è previsto l'uso del metodo del computo globale d'imposta (art. 24 par. 4 CDI CH-I) (DE VRIES REILINGH, op. cit., nm. 856; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., pag. 676; OBERSON, op. cit., nm. 695). La doppia imposizione viene evitata attraverso le disposizioni dell'Ordinanza sul computo di imposte alla fonte estere (RS 672.201). Il principio dell'esenzione non trova inoltre applicazione laddove si verifichi un rischio di doppia non imposizione ai sensi dell'art. 6 Convenzione BEPS (ROSSELLI, op. cit., pag. 18).

⁷⁶ CONTRINO/DELL'ERA, op. cit., pag. 70.

⁷⁷ Quando una persona residente in Svizzera percepisce dei redditi esteri che, in virtù di una CDI (oppure del diritto interno) sottostanno alla sovranità dello Stato della fonte, la Svizzera deve esonerare questi redditi stranieri, ma ne può tenere conto per determinare l'aliquota di imposta afferente agli altri redditi del contribuente normalmente imponibili in Svizzera, così come previsto sia dal diritto interno svizzero sia da quello convenzionale (art. 7 cpv. 1 LIFD; art. 6 cpv. 1 LT; art. 23A par. 3 Modello OCSE; per i rapporti fra Svizzera e Italia: art. 24 par. 3 CDI CH-I) (Sentenze CDT 80.2016.271 del 2 marzo 2018 consid. 2.2; 80.2012.152 del 13 luglio 2015 consid. 3.5).

⁷⁸ Cfr. anche ROSSELLI, op. cit., pag. 18.

cordo 2020, mentre per la determinazione dell'aliquota mondiale viene, invece, considerato tale reddito in misura piena⁷⁹.

Per contro, l'Italia nei rapporti con l'estero utilizza il metodo del credito d'imposta per ovviare alla doppia imposizione⁸⁰. Tale metodo – previsto all'art. 24 par. 2 CDI CH-I (e all'art. 165 TUIR) – implica che un elemento di reddito è imponibile in entrambi gli Stati e compete allo Stato di residenza imputare l'imposta pagata dal contribuente all'estero nella propria imposta⁸¹. L'art. 5 par. 1 Accordo 2020 non fa altro che stabilire un rimando alle disposizioni della convenzione generale per eliminare la doppia imposizione, secondo cui compete allo Stato di residenza del lavoratore frontaliere eliminare la doppia imposizione sui salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe ricevute dai lavoratori frontalieri.

3.4.6. *L'imposizione alla fonte quale metodo definitivo*

Di regola, le CDI non si preoccupano di definire le modalità di riscossione delle imposte, bensì di stabilire i criteri di riparto della tassazione. Nonostante ciò, i due Stati hanno voluto ancorare nell'Accordo 2020 il metodo di imposizione alla fonte quale unico, esclusivo e definitivo sistema di riscossione delle imposte, soprattutto per aver una certezza da ambo le parti dell'incassato e delle informazioni che vengono trasmesse

⁷⁹ *Esempio*: una persona fisica domiciliata in un Comune ticinese, situato a 20 km dalla frontiera, esercita un'attività lucrativa dipendente a Como, guadagnando CHF 100 000. Questo reddito è imponibile in Svizzera nella misura di un quinto, pari a CHF 20 000. Per la determinazione dell'aliquota mondiale della persona, questo reddito viene considerato in misura piena, pari a CHF 100 000. Le deduzioni per spese professionali verranno considerate in misura piena per l'aliquota e ridotte per la base imponibile. In Italia, Stato della fonte, lo stesso reddito sarà imponibile limitatamente all'80% con le aliquote previste dal suo diritto interno.

⁸⁰ Il legislatore italiano applica un principio di tassazione su base mondiale (*worldwide income principle*) in base all'art. 2 comma 2 TUIR. Il lavoratore residente che svolge la prestazione all'estero sarà assoggettato a tassazione definitiva in Italia anche per il reddito di lavoro dipendente, salvo che le CDI prevedano altrimenti (PARISI, op. cit., pag. 26). Da qui la necessità di prevedere il credito d'imposta per le imposte assolte all'estero.

⁸¹ DE VRIES REILINGH, op. cit., nm. 855.

nell'ambito dell'art. 7 Accordo 2020, considerate inoltre le tempistiche previste piuttosto brevi⁸².

La «definitività» dell'imposta alla fonte si evince tanto dall'art. 3 par. 3 Accordo 2020, secondo il quale «*[l'imposizione dei lavoratori frontalieri nello Stato contraente in cui l'attività di lavoro dipendente viene svolta è effettuata tramite imposizione alla fonte. Qualsiasi altro metodo d'imposizione è escluso ai fini del presente Accordo]*», quanto dal punto 2 dello scambio di lettere, con cui si stabilisce che «*il solo metodo d'imposizione dei lavoratori frontalieri ai sensi dell'articolo 2 lettera b), è quello dell'imposizione alla fonte*». Il successivo punto 3 precisa inoltre che «*[s]ulla scorta dell'articolo 3 paragrafo 3 dell'Accordo,*

- a) le disposizioni previste all'articolo 99a della Legge federale sull'imposta federale diretta, ossia la cosiddetta «imposizione ordinaria ulteriore su richiesta», che saranno introdotte con l'entrata in vigore della Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, e*
- b) le disposizioni della normativa interna italiana laddove incompatibili con l'Accordo non saranno applicabili ai lavoratori frontalieri ai sensi dell'articolo 2 lettera b) dell'Accordo».*

La «definitività» dell'imposta alla fonte si estende anche ai lavoratori frontalieri che sottostanno al regime transitorio di cui all'art. 9 Accordo 2020⁸³.

Infine, il punto 4 specifica che ai lavoratori frontalieri ai sensi dell'Accordo 2020 deve essere data la possibilità di far valere detrazioni, deduzioni, oneri normalmente deducibili o simili agevolazioni nello Stato di residenza secondo le disposizioni previste in quest'ultimo. Il punto 4 chiarisce, dunque, che è lo Stato di residenza a doversi fare carico della

⁸² Cfr. GIORDANO MACCHI, Alcune riflessioni dalla prospettiva ticinese, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, pagg. 11-12, pag. 12; ROSSELLI, op. cit., pag. 17.

⁸³ MACCHI, op. cit., pag. 12. Del resto manca nell'art. 9 Accordo 2020 un'apposita eccezione al sistema della «definitività» dell'imposta alla fonte.

situazione specifica del singolo contribuente e secondo le regole previste dal suo diritto interno e non è, invece, compito dello Stato della fonte, ragione per cui non trova applicazione la nozione di «quasi» residente secondo il diritto interno dei due Stati contraenti⁸⁴.

I soggetti non residenti che adempiono le condizioni per essere qualificati secondo il diritto interno dei due Paesi come «quasi» residenti non potranno accedere su richiesta alla tassazione ordinaria. Questo perché l'Accordo 2020, di rango gerarchico superiore al diritto nazionale⁸⁵, esclude di fatto questa possibilità. Di conseguenza soltanto lo Stato di residenza può tenere in considerazione la situazione personale e familiare del lavoratore frontaliere. In altre parole, le nuove disposizioni sui «quasi» residenti sono prive di effetto per i lavoratori frontalieri che ricadono nell'Accordo 2020, inclusi quelli che sottostanno al regime transitorio⁸⁶. Inoltre, la norma di cui all'art. 3 par. 3 Accordo 2020 entra in conflitto con una norma di pari rango, prevista all'art. 2 ALC sulla non discriminazione, che ha permesso al Tribunale federale di recepire la giurisprudenza «*Schumacker*». In assenza di una clausola di collisione, si applica

⁸⁴ MACCHI, op. cit., pag. 12.

⁸⁵ Per quanto riguarda la Svizzera, secondo il sistema monista da essa adottato, un accordo internazionale è immediatamente parte integrante del suo diritto senza necessità di atti di trasposizione o recepimento e, in caso di conflitto, il diritto internazionale prevale, di regola, sul diritto interno contrario. L'eccezione è data dalla cd. prassi *Schubert* (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., pag. 42 seg.). Vi è poi l'art. 5 cpv. 4 Cost. il quale stabilisce che la Confederazione e i Cantoni rispettano il diritto internazionale (cfr. OBERSON, op. cit., nm. 131 seg.). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, di regola, in caso di conflitto tra una disposizione contenuta in una legge federale e una disposizione di diritto internazionale, prevale quest'ultima, quand'anche la prima fosse più recente della seconda (DTF 142 II 35 consid. 3.2; DTF 141 II 436 consid. 4.1; DTF 138 II 524 consid. 5.1; DTF 131 V 390 consid. 5.2; DTF 131 II 352 consid. 1.2.1; DTF 125 II 417 consid. 4). Per quanto riguarda l'Italia, si fa riferimento all'art. 75 D.P.R. n. 600, del 29 settembre 1973, rubricato «accordi internazionali», il quale stabilisce che «[n]ell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia». Inoltre, si riporta anche quanto prevede l'art. 169 TUIR, il quale afferma che «le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione». Dalla lettura combinata di queste due norme non vi sono dubbi sul fatto che una norma convenzionale prevale rispetto alla norma interna italiana.

⁸⁶ MACCHI, op. cit., pag. 12.

no le regole del diritto internazionale generale (cfr. artt. 30 e 59 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, conclusa a Vienna il 23 maggio 1969 [CV; RS 0.111]): oltre al principio *lex specialis derogat generali*, si applica anche il principio secondo cui il diritto posteriore prevale su quello anteriore (*lex posterior derogat priori*). In tal caso, quindi, le norme dell'Accordo 2020 prevalgono su quelle dell'ALC.

Se, da un lato, questa situazione non incide per i lavoratori frontalieri che sottostanno integralmente alle nuove regole dell'Accordo 2020, di modo che lo Stato di residenza è in grado di considerare la loro situazione personale e familiare; dall'altro, per i lavoratori frontalieri italiani che rientrano nel regime transitorio (art. 9 Accordo 2020), il cui loro reddito di lavoro è imponibile esclusivamente nello Stato della fonte, la loro situazione personale e familiare può essere considerata dallo Stato di residenza soltanto a condizione che vi siano altri redditi imponibili. In caso contrario, la loro situazione viene considerata soltanto parzialmente nei due Stati, quando tassano il contribuente attraverso l'imposta alla fonte.

3.5. Il regime transitorio per i lavoratori frontalieri italiani

3.5.1. Il doppio binario

L'art. 9 par. 1 Accordo 2020 istituisce il cd. «doppio binario» (detto anche sistema duale di tassazione)⁸⁷, secondo il quale alla categoria dei «nuovi» frontalieri si aggiunge quella degli «attuali» frontalieri (cd. *grandfathering*)⁸⁸. Per quest'ultimi è prevista un'importante eccezione al regime di cui all'art. 3 par. 1 Accordo 2020. Infatti, i lavoratori frontalieri italiani, residenti in un Comune della zona di frontiera che, alla data dell'entrata in vigore dell'Accordo 2020 (art. 8), (i) svolgono oppure (ii) che tra il dicembre 2018 e la data dell'entrata in vigore hanno svolto un'attività di lavoro dipendente, nell'area di frontiera in Svizzera per un

⁸⁷ PARISI, op. cit., pag. 29.

⁸⁸ Questa distinzione tra «nuovi» e «attuali» frontalieri la si ritrova in: SFI, Nuovo accordo tra la Svizzera e l'Italia sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, Foglio informativo, Berna, 23 dicembre 2020, pag. 1 segg.; cfr. anche MACCHI, op. cit., pag. 11; PARISI, op. cit., pag. 28.

datore di lavoro, una stabile organizzazione o una base fissa d'affari situati in tale area, restano imponibili soltanto in questo Paese. Durante il periodo citato è, inoltre, necessario che il datore di lavoro abbia versato le relative ritenute o abbia provveduto ad annunciare all'autorità fiscale cantonale competente il lavoratore frontaliere (punto 11 lett. *a* del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020).

L'imposizione esclusiva in Svizzera si applica a prescindere da eventuali interruzioni del rapporto di lavoro oppure da cambi del datore di lavoro, a condizione che durante questo periodo il soggetto sia considerato lavoratore frontaliere ai sensi dell'Accordo 2020 secondo l'art. 2 lett. *b* e l'attività lucrativa dipendente sia stata svolta oppure si svolga nell'area di frontiera (punto 11 lett. *b* del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020).

Il regime transitorio mantiene, quindi, in vita la regola dell'Accordo 1974, ossia la tassazione esclusiva nello Stato della fonte⁸⁹.

Come specificato all'art. 8 par. 2 Accordo 2020, rispettivamente all'art. II par. 2 Protocollo che modifica la CDI CH-I, firmato a Roma il 23 dicembre 2020, l'Accordo 2020 si applica il 1° gennaio dell'anno successivo l'entrata in vigore. Per cui la data di entrata in vigore non è da intendersi da quando esplica effetto l'Accordo 2020, bensì da quando i due Stati contraenti lo hanno ratificato formalmente⁹⁰.

Questa disposizione transitoria, di fatto, permette ai lavoratori frontalieri italiani che sottostanno all'Accordo 1974 di continuare a beneficiare dell'imposizione esclusiva in Svizzera senza dover dichiarare il reddito da attività lucrativa dipendente in Italia fino a quando essi saranno professionalmente attivi nel mercato del lavoro dell'area di frontiera svizzera. Si tratta di una disposizione unilaterale, la quale non si applica ai lavoratori frontalieri svizzeri, poiché non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 9 Accordo 2020.

⁸⁹ VIAL, op. cit., pag. 3.

⁹⁰ *Esempio*: un lavoratore frontaliere viene assunto il 1° gennaio 2023 e i due Stati contraenti hanno deciso l'entrata in vigore dell'Accordo 2020 a contare dal 23 dicembre 2022. A questa persona non saranno applicabili le norme transitorie di cui all'art. 9 Accordo 2020.

3.5.2. *La compensazione finanziaria limitata nel tempo*

Il sistema del riversamento dei ristorni sarà mantenuto in vita sino al 31 dicembre 2033. Dall'entrata in vigore dell'Accordo 2020 e sino a tale data, i Cantoni di frontiera (Grigioni, Ticino e Vallese) sono chiamati a versare ogni anno a beneficio dei Comuni italiani di confine il 40% (non più il 38,8%) dell'ammontare lordo delle imposte prelevate alla fonte sui salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe conseguiti dai lavoratori frontalieri italiani durante l'anno fiscale di riferimento (art. 9 par. 2 e 3 Accordo 2020). La compensazione viene effettuata in franchi svizzeri mediante un versamento unico da effettuarsi entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello cui la compensazione finanziaria si riferisce (art. 9 par. 4 Accordo 2020)⁹¹.

L'art. 6 Accordo 2020 prevede un incontro annuale durante il quale le autorità svizzere forniranno le informazioni statistiche utili alle omologhe autorità italiane per la redistribuzione della compensazione finanziaria ai Comuni di frontiera italiani, rispettivamente le autorità italiane informeranno quelle svizzere sull'utilizzazione delle somme dei ristorni messi a disposizione dei Comuni italiani (art. 9 par. 6 Accordo 2020).

3.6. *La commissione mista e la procedura amichevole*

3.6.1. *La procedura in senso lato*

L'art. 6 par. 1, primo periodo Accordo 2020 ricalca a grandi linee la disposizione di cui all'art. 26 par. 3 CDI CH-I. Questa procedura amichevole viene denominata anche «procedura in senso lato»⁹². Secondo la prassi svizzera, le autorità non possono completare un trattato, modificarlo oppure creare nuovi diritti o obblighi⁹³. Lo scambio di lettere avvenuto tra la segreteria di Stato di Stato per le questioni finanziarie interna-

⁹¹ Il punto 10 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020 regola la compensazione finanziaria relativa all'ultimo anno nel quale le disposizioni dell'Accordo 1974 erano in vigore, la quale viene versata l'anno successivo, anno in cui l'Accordo 1974 non è più formalmente in vigore.

⁹² DE VRIES REILINGH, op. cit., nm. 987.

⁹³ OBERSON, op. cit., nm. 1088.

zionali (SFI) presso il DFF, Daniela Stoffel, e il viceministro italiano dell'economia e delle finanze, Antonio Misiani costituisce un accordo amichevole ai sensi di questa disposizione⁹⁴. Formalmente, lo scambio di lettere riveste la forma di un accordo amichevole tra autorità competenti ai sensi dell'art. 6 par. 1 Accordo 2020 («*accordo amichevole di portata generale*»). Tale tipologia d'accordo, la cui conclusione è delegata dal legislatore all'autorità competente, ha la finalità di chiarire questioni interpretative e/o applicative. Siccome l'accordo amichevole è intervenuto al momento della conclusione dell'Accordo 2020, esso può essere considerato a tutti gli effetti un accordo tra le parti ai fini interpretativi ai sensi dell'art. 31 par. 2 lett. a CV⁹⁵.

L'art. 6 par. 1, secondo periodo Accordo 2020 conferisce alle autorità competenti la facoltà di comunicare direttamente tra loro e di costituire una commissione mista. Quest'ultima, composta da rappresentanti del DFF e MEF, rispettivamente delle autorità fiscali dei Cantoni e delle Regioni delle aree di frontiera (punto 7 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020), è tenuta ad incontrarsi almeno una volta all'anno per discutere dell'interpretazione o dell'applicazione dell'Accordo 2020⁹⁶. È data ad ogni modo la facoltà di riunirsi su richiesta, entro tre mesi da quando una questione è stata sottoposta ad una delle due autorità competenti (art. 6 par. 2 Accordo 2020).

3.6.2. *La procedura in senso stretto*

La «procedura in senso stretto» è prevista all'art. 6 par. 3 Accordo 2020 e ricalca in questo caso l'art. 26 par. 1 CDI CH-I⁹⁷. Essa ha lo scopo di proteggere, in un caso concreto, il contribuente contro tutte le forme di

⁹⁴ Per una definizione di accordo amichevole si rimanda a OBERSON, op. cit., nm. 1083 segg.

⁹⁵ ROSSELLI, op. cit., pag. 17.

⁹⁶ Secondo il punto 6 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020 durante l'incontro annuale la commissione mista ha anche il compito di verificare la corretta applicazione dell'Accordo 2020, valutando se, sulla base dei dati statistici aggregati forniti da entrambi gli Stati contraenti, il gettito fiscale riscosso da quest'ultimi corrisponde alle regole di ripartizione dei diritti d'imposizione da esso previsti.

⁹⁷ DE VRIES REILINGH, op. cit., nm. 962 seg.; OBERSON, op. cit., nm. 1063.

imposizione non conformi alla CDI⁹⁸, tant'è che viene avviata qualora un lavoratore frontaliero ritenga che le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti comportino o comporteranno a suo carico un'imposizione non conforme alle disposizioni dell'Accordo 2020. In questo caso, il lavoratore frontaliero può sottoporre il caso alle autorità competenti in base a quanto stabilito dall'art. 26 par. 1 CDI CH-I, per cui dovrà sottoporlo allo Stato contraente di cui è residente oppure a quello dello Stato di cui possiede la nazionalità (cfr. anche punto 8 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020).

3.7. La cooperazione amministrativa

3.7.1. La tipologia di informazioni trasmesse

L'Accordo 2020 contempla all'art. 7 lo strumento dell'assistenza amministrativa in materia fiscale tra le autorità competenti. Tale norma si prefigge di assicurare una piena e corretta imposizione del lavoratore frontaliero nello Stato di residenza e, laddove necessario, evitare delle potenziali forme d'abuso⁹⁹. Nella misura in cui, con il regime ordinario stabilito all'art. 3 par. 1 Accordo 2020, la prerogativa impositiva, per i lavoratori, compete anche allo Stato in cui essi sono residenti, diventa cruciale per tale Stato disporre degli elementi di informazione sufficienti per stabilirne il reddito imponibile¹⁰⁰. Il campo di applicazione concerne sia lavoratori frontalieri residenti in Svizzera che svolgono un'attività lavorativa nell'area di frontiera italiana, sia i lavoratori frontalieri italiani che esercitano un'attività lavorativa nell'area di frontiera svizzera (art. 2 lett. *b* Accordo 2020)¹⁰¹. Sono tuttavia previste delle eccezioni di cui si dirà a breve.

⁹⁸ OBERSON, op. cit., nm. 1063.

⁹⁹ ROSSELLI, op. cit., pag. 18.

¹⁰⁰ MOLO, op. cit., pag. 21. Questa esigenza non è, invece, necessaria per i lavoratori frontalieri che rientrano nel regime transitorio di cui all'art. 9 Accordo 2020, essendo il loro reddito di lavoro tassato esclusivamente nello Stato della fonte.

¹⁰¹ MOLO, op. cit., pag. 22.

L'assistenza amministrativa introdotta dall'art. 7 Accordo 2020 costituisce una forma di scambio automatico. Si tratta, infatti, di una trasmissione sistematica e regolare a determinati intervalli periodici di una massa di informazioni predefinite da uno Stato contraente verso un altro Stato contraente, e viceversa¹⁰². Lo Stato in cui viene svolta l'attività lucrativa dipendente è tenuto a fornire in formato elettronico, entro il 20 marzo dell'anno successivo all'anno fiscale di riferimento, due categorie di informazioni (art. 7 par. 1 Accordo 2020): quelle che permettono l'identificazione del contribuente (in particolare nome, cognome, data di nascita, indirizzo, luogo di nascita, codice fiscale, nome del datore di lavoro) e quelle che servono a calcolare la sua base imponibile secondo le regole di diritto interno dello Stato di residenza (in particolare salario lordo, ammontare dei contributi sociali, imposta prelevata)¹⁰³.

Una nuova comunicazione sulle correzioni in caso di errori nel calcolo dell'imposta alla fonte, di informazioni ricevute tardivamente da parte del datore di lavoro oppure di periodi fiscali incompleti per i quali sono stati necessari ulteriori aggiustamenti, viene effettuata dallo Stato della fonte entro la scadenza prevista per la comunicazione dei dati concernenti l'anno fiscale successivo (art. 7 par. 4 Accordo 2020).

Se, da un lato, le norme stabilite dall'art. 7 Accordo 2020 hanno carattere *self-executing*, nel senso che esse sono sufficientemente chiare e precise per essere concretamente applicabili, dall'altro, mancano nell'Accordo 2020 delle disposizioni procedurali relative alle modalità attraverso le quali le informazioni dovranno essere acquisite dalle autorità competenti nello Stato della fonte per poi poter essere in seguito scambiate con lo Stato di residenza. Tali autorità non dispongono, infatti, sulla base dell'art. 7 Accordo 2020, di poteri coercitivi sufficienti per acquisire i dati nei confronti dei datori di lavoro dei lavoratori frontalieri. Pertanto, entrambi gli Stati contraenti dovranno dotarsi delle basi legali necessarie per definire il perimetro dei poteri coercitivi, gli obblighi che incombono ai datori di lavoro e i diritti procedurali di tutte le parti coinvolte, in par-

¹⁰² MOLO, op. cit., pag. 22.

¹⁰³ ROSSELLI, op. cit., pag. 18 seg.

ticolare il diritto di essere sentito da parte del lavoratore frontaliero e, di conseguenza, di essere informato preventivamente della trasmissione delle informazioni da parte dei datori di lavoro, con facoltà di contestare la correttezza delle informazioni¹⁰⁴.

L'Accordo prevede inoltre una garanzia per quanto riguarda le informazioni relative al datore di lavoro, che potranno essere utilizzate dall'autorità fiscale ricevente unicamente al fine di garantire l'imposizione del lavoratore frontaliero (art. 7 par. 3 Accordo 2020)¹⁰⁵. Si tratta del cd. principio di specialità, secondo cui le informazioni potranno essere utilizzate dalle autorità competenti soltanto ai fini fiscali¹⁰⁶. È comunque prevista la possibilità di utilizzare i dati scambiati anche per altri scopi nella misura in cui le informazioni in questione possono essere impiegate per tali altri fini secondo il diritto di entrambi gli Stati e le autorità competenti dello Stato che ha trasmesso i dati in questione ne hanno approvato tale impiego diverso da quello fiscale¹⁰⁷.

3.7.2. 1^a eccezione: estensione dello scambio di informazioni anche ai residenti fuori dalla zona di frontiera

L'art. 7 par. 2 Accordo 2020 estende il suo campo di applicazione anche ai lavoratori frontalieri che esercitano un'attività lucrativa dipendente nell'area di frontiera, ma che risiedono in un Comune situato oltre i 20 km dal confine e che non sottostanno, di conseguenza, alle regole impositive dell'Accordo 2020, quanto piuttosto a quelle dell'art. 15 par. 1 CDI CH-I. Si tratta, come specificato dal punto 9 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020, di ricomprendere nella sfera applicativa dello scambio di informazioni i lavoratori frontalieri definiti all'art. 7 dell'Allegato I ALC¹⁰⁸.

¹⁰⁴ MOLO, op. cit., pag. 23.

¹⁰⁵ Cfr. ROSSELLI, op. cit., pag. 19.

¹⁰⁶ MOLO, op. cit., pag. 23 seg.

¹⁰⁷ La norma di cui all'art. 7 par. 3 Accordo 2020 ricalca quella già prevista dall'art. 27 par. 2 CDI CH-I (analoga all'art. 26 par. 2 Modello OCSE), ma declinata alle informazioni concernenti i lavoratori frontalieri.

¹⁰⁸ Cfr. ROSSELLI, op. cit., pag. 19. Per quanto attiene alla Svizzera, vi rientrano in particolare i lavoratori dipendenti italiani che sono in possesso di un permesso di frontalieri G, indipendentemente dal loro luogo di residenza fiscale in Italia.

3.7.3. 2^a eccezione: esclusione dello scambio di informazioni per i lavoratori frontalieri «attuali»

Per gli «attuali» frontalieri che ricadono nel regime transitorio, l'art. 9 par. 7 Accordo 2020 dispone la non applicabilità dell'art. 7 nei loro confronti. Ciò significa che le autorità cantonali dell'area di frontiera (Grigioni, Ticino e Vallese) non trasmetteranno alcun tipo di informazioni in merito alla loro situazione personale e reddituale all'Agenzia delle Entrate¹⁰⁹. Siccome i redditi di lavoro conseguiti dai frontalieri «attuali» secondo il regime transitorio sono imponibili soltanto in Svizzera (art. 9 par 1 Accordo 2020), viene a mancare una pretesa fiscale nello Stato di residenza, cioè dell'Italia nel caso di lavoratori frontalieri italiani, e, quindi, non vi è alcun senso affinché avvenga lo scambio delle informazioni tra i due Paesi per questa categoria di frontalieri¹¹⁰.

3.7.4. Le autorità competenti

Diversamente da quanto accade in base alla Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali (LSAI; RS 653.1), per la quale è l'AFC l'autorità preposta, per l'invio delle informazioni concernenti i lavoratori frontalieri da parte svizzera, le autorità competenti sono le amministrazioni fiscali dei Cantoni di frontiera (Grigioni, Ticino e Vallese) che le trasmettono all'Agenzia delle Entrate¹¹¹. Viceversa, le informazioni da parte italiana, se da un lato, sono inviate sempre dalla stessa autorità che le riceve (*i.e.* l'Agenzia delle Entrate), dall'altro, non sono più le autorità dei Cantoni di frontiera a riceverle, bensì è l'AFC l'autorità competente (art. 7 par. 5 Accordo 2020).

3.8. La norma antiabuso

È stata inserita all'art. 9 par. 8 Accordo 2020 una disposizione per evitare gli abusi nell'ambito dell'applicazione del par. 1 del medesimo articolo. In particolare, si vuole evitare che un lavoratore frontaliere cerchi

¹⁰⁹ Cfr. MOLO, op. cit., pag.; ROSSELLI, op. cit., pag. 18.

¹¹⁰ MOLO, op. cit., pag. 23.

¹¹¹ MOLO, op. cit., pag. 23.

di ottenere l'imposizione esclusiva in Svizzera attraverso il regime transitorio (art. 9 Accordo 2020) quando in realtà non ne avrebbe diritto, ad esempio sottoscrivendo un contratto di lavoro fittizio per un datore di lavoro situato nell'area di frontiera in Svizzera prima dell'entrata in vigore dell'Accordo 2020 oppure costituendo una società ad esso riconducibile che poi lo assume come lavoratore dipendente¹¹².

Vi è, infatti, il rischio concreto che il «doppio binario», che prevede due diverse modalità di tassazione dei frontalieri, suddivisi in «attuali» e «nuovi», dia adito ad una «caccia» al contratto di lavoro da parte dei «nuovi» frontalieri prima dell'entrata in vigore in modo da evitare di essere classificati come «nuovi» e, quindi, dover dichiarare il reddito da lavoro dipendente nel loro Stato di residenza. Questo perché il nuovo regime fiscale risulterà di gran lunga meno vantaggioso rispetto al precedente¹¹³. Ciò sia a livello di adempimenti, in quanto il reddito dovrà essere dichiarato in Italia, sia a livello di tassazione effettiva, in quanto ci si può attendere che la tassazione italiana sia decisamente più elevata di quella svizzera¹¹⁴.

In caso di abusi, l'autorità competente svizzera dovrà sottoporli all'autorità competente italiana in base delle disposizioni di cui all'art. 6 Accordo 2020 e all'art. 26 CDI CH-I concernenti la procedura amichevole.

3.9. *La clausola di riesame*

Le autorità competenti dei due Stati contraenti sono chiamate a riesaminare i contenuti dell'Accordo ogni cinque anni al fine di valutare la necessità di apportare delle modifiche allo stesso (art. 10 Accordo 2020). Inoltre, in caso di possibili modifiche all'ALC esse si dovranno consultare rapidamente per valutare le conseguenze sull'Accordo 2020 (punto 12 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020). Lo scopo di tali disposizioni è quello di creare le condizioni necessarie per valutare l'adeguatezza

¹¹² VIAL, op. cit., pag. 3.

¹¹³ VIAL, op. cit., pag. 3.

¹¹⁴ VIAL, op. cit., pag. 2.

del dispositivo dell'Accordo 2020 a scadenze regolari, così da inserire eventuali modifiche in caso di necessità¹¹⁵.

3.10. L'entrata in vigore

Le disposizioni del nuovo regime fiscale (Accordo 2020), che si sostituiscono all'Accordo 1974, si applicano a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello della sua entrata in vigore (art. 8 par. 2 e 3 Accordo 2020; art. II par. 2 Protocollo che modifica la CDI CH-I, firmato a Roma il 23 dicembre 2020). Quest'ultima si concretizza alla data di ricezione dell'ultima delle notifiche attraverso le quali i due Stati contraenti si comunicano formalmente l'adempimento dei presupposti legali interni necessari all'entrata in vigore tanto dell'Accordo 2020 quanto del Protocollo di modifica della CDI CH-I che sostituisce l'art. 15 par. 4 CDI CH-I (art. 8 par. 1 Accordo 2020; art. II par. 2 del Protocollo che modifica la CDI CH-I, firmato a Roma il 23 dicembre 2020).

4. Conclusioni

L'Accordo 2020 costituisce soltanto uno dei pezzi che compongono il mosaico della *Roadmap* firmata dai due governi il 23 febbraio 2015. Altri temi, come lo stralcio della Svizzera dalla *black-list* italiana relativamente alla residenza delle persone fisiche – che non ha più giustificazioni giuridiche per figurarvi avendo concesso uno scambio di informazioni dal 23 febbraio 2015 secondo lo standard OCSE – oppure l'accesso al mercato finanziario italiano da parte degli istituti finanziari svizzeri, sono purtroppo ancora fermi al palo.

L'Accordo 2020 firmato lo scorso 23 dicembre, diversamente da quello parafato nel 2015, introduce un doppio binario, consentendo agli attuali 65 000 frontalieri¹¹⁶, che ricadono sotto l'Accordo 1974, di continuare ad essere tassati esclusivamente in Svizzera senza subire nuovi adempi-

¹¹⁵ ROSSELLI, op. cit., pag. 20.

¹¹⁶ Riunione italo/svizzera in applicazione dell'Accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, Comunicato stampa, Bellinzona, 24 settembre 2020.

menti e, soprattutto, aggravii fiscali. Per cui i primi effetti del nuovo Accordo potranno, forse, intravedersi soltanto tra 10-15 anni, quando ci sarà un primo cambio generazionale di manodopera nel mercato del lavoro nell'area di frontiera.