

ESTRATTO

# RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

I- 2014

*Samuele Vorpe / Paolo Arginelli*

**L'imposizione dei «quasi residenti» in Svizzera.  
Considerazioni critiche**

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: – Ufficio della legislazione, delle pari opportunità e della trasparenza,  
6501 Bellinzona (e-mail: rtid@ti.ch)  
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

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

Stampa: Tipografia Mazzoni Moduli SA - 6595 Riazzino  
e-mail: mazzoni-moduli@ticino.com

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-3551-8 (Helbing Lichtenhahn)  
ISBN 978-88-6303-041-9 (Repubblica e Cantone Ticino)

# L'imposizione dei «quasi residenti» in Svizzera. Considerazioni critiche

*Samuele Vorpe\* / Paolo Arginelli\*\**

1. Introduzione
2. Quando i contribuenti non residenti sono discriminati?
  - 2.1. In generale
  - 2.2. L'esistenza di un trattamento discriminatorio a danno dei non residenti
  - 2.3. L'applicazione del principio di non discriminazione ai lavoratori non residenti, con riferimento a discipline nazionali volte a garantire la personalizzazione dell'imposta
  - 2.4. La soglia di reddito per qualificare i «quasi residenti»
  - 2.5. L'impatto della giurisprudenza della CGUE sul diritto svizzero
  - 2.6. La presa in carico della situazione personale e familiare del soggetto passivo da parte dello Stato della residenza
  - 2.7. Conflitto negativo vs. conflitto positivo
  - 2.8. Il presupposto per l'applicazione del principio di non discriminazione
  - 2.9. Le conseguenze del conflitto positivo
  - 2.10. La legittimità del metodo del credito d'imposta in conformità alla giurisprudenza della CGUE
  - 2.11. Le distorsioni create dalla giurisprudenza Schumacker
3. Gli accordi fiscali sui frontalieri con riferimento ai «quasi residenti»
  - 3.1. La relazione tra l'ALC e gli accordi specifici sull'imposizione dei frontalieri
  - 3.2. Una panoramica sugli accordi fiscali pattuiti dalla Svizzera con gli Stati limitrofi
  - 3.3. L'Accordo fiscale tra la Svizzera e la Germania
  - 3.4. L'Accordo fiscale tra i Cantoni di Berna, Basilea Campagna, Basilea Città, Giura, Neuchâtel, Soletta, Vallese e Vaud e la Francia
  - 3.5. L'Accordo fiscale tra il Canton Ginevra e la Francia
  - 3.6. L'Accordo fiscale tra la Svizzera e l'Austria
  - 3.7. L'Accordo fiscale tra la Svizzera e il Liechtenstein
  - 3.8. L'Accordo fiscale tra la Svizzera e l'Italia

---

\* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

\*\* Collaboratore scientifico SUPSI, Professore a contratto di diritto tributario presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore (Piacenza).

4. L'avamprogetto di legge federale sui «quasi residenti»
  - 4.1. Le proposte del Consiglio federale
  - 4.2. Alcune critiche alla proposta del Consiglio federale

## 1. Introduzione

Il Tribunale federale di Losanna, sulla base del principio di non discriminazione previsto dall'Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone, del 21 giugno 1999 (ALC; RS 0.142.112.681), ha stabilito che una persona, residente in uno Stato contraente e che in Svizzera svolge un'attività lucrativa, dalla quale consegue la totalità o la quasi totalità dei propri redditi, deve essere trattata, ai fini fiscali, analogamente ad una persona che ha domicilio o dimora fiscali in Svizzera<sup>1</sup>. Ne consegue che tale persona, conformemente all'ALC, potrà beneficiare delle medesime disposizioni fiscali applicabili alle persone che, in Svizzera, sono assoggettate ad imposta in maniera ordinaria. Si pensi in particolare alle deduzioni per le spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro, gli interessi passivi, gli alimenti, gli oneri assicurativi e gli interessi su capitali a risparmio, le spese per malattia e infortunio, ecc.

Allo stato attuale, la legislazione tributaria federale e cantonale in materia di imposte dirette applica un regime delle deduzioni forfettarie previsto nelle tariffe d'imposizione alla fonte per persone che, senza avere domicilio o dimora fiscali in Svizzera, esercitano un'attività lucrativa dipendente. Questo sistema è stato però giudicato discriminatorio per coloro che conseguono la totalità o la quasi totalità dei loro redditi complessivi in Svizzera<sup>2</sup>. Il Tribunale federale, per giungere ad una simile con-

---

<sup>1</sup> DTF 136 II 241 = ASA 79 479 = RF 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308. Questa giurisprudenza è stata in seguito confermata con le decisioni 2C\_33/2010; 2C\_34/2010; 2C\_35/2010, del 04.10.2010.

<sup>2</sup> Per maggiori informazioni sull'imposizione alla fonte in Svizzera e sulle differenze rispetto all'imposizione ordinaria in questo Stato, cfr. SABINA RIGOZZI, L'imposizione alla fonte per i frontalieri in Svizzera: verso un'imposizione ordinaria?, DPTI vol. IX – N. 4 – Anno 2012, pag. 1383 segg.

clusione, ha tenuto conto della giurisprudenza pertinente della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) precedente alla data della firma dell'ALC, in base all'art. 16 cpv. 2 ALC<sup>3</sup>.

Il più noto riferimento giurisprudenziale, a questo riguardo, è senza dubbio rappresentato dalla sentenza pronunciata dalla CGUE con riferimento alla causa *Schumacker*<sup>4</sup>.

In tale sentenza, la CGUE ha anzitutto evidenziato che le norme riguardanti la parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga al medesimo risultato<sup>5</sup>. Ha quindi riconosciuto che la situazione delle persone residenti in un dato Stato non è sempre paragonabile a quella delle persone non residenti in detto Stato, poiché frequentemente sussistono differenze, tra le due situazioni, con riferimento sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità dei due Stati (della residenza e della fonte) di prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente. La CGUE ha nondimeno precisato che, nel caso in cui un vantaggio fiscale – consistente nella personalizzazione del tributo in ragione della situazione personale o familiare del contribuente – sia concesso unicamente ai residenti, una disparità di trattamento tra queste due categorie di contribuenti

---

<sup>3</sup> L'art. 16 cpv. 2 ALC prevede che:  
«Nella misura in cui l'applicazione del presente Accordo implica nozioni di diritto comunitario, si terrà conto della giurisprudenza pertinente della Corte di giustizia delle Comunità europee precedente alla data della sua firma. La giurisprudenza della Corte successiva alla firma del presente Accordo verrà comunicata alla Svizzera. Per garantire il corretto funzionamento dell'Accordo, il Comitato misto determina, su richiesta di una delle parti contraenti, le implicazioni di tale giurisprudenza».

<sup>4</sup> CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*. Dopo la sentenza *Schumacker*, si segnala la seguente giurisprudenza della CGUE: 11.08.1995, causa C-80/94, *Wielockx*; 27.06.1996, causa C-107/94, *Asscher*; 12.05.1998, causa C-336/96, *Gilly*; 14.09.1999, causa C-391/97, *Gschwind*; 16.05.2000, causa C-87/99, *Zurstrassen*; 12.06.2003, causa C-234/01, *Gerritse*; 01.07.2004, causa C-169/03, *Wallentin*; 22.03.2007, causa C-383/05, *Talotta*; 09.11.2006, causa C-520/04, *Turpeinen*; 17.07.2007, causa C-182/06, *Lakebrink*; 16.10.2008, causa C-527/06, *Renneberg*; 18.03.2010, causa C-440/08, *Gielen*; 10.05.2012, causa C-39/10, *Commissione/Estonia*. Si veda anche MARC ENZ, *Grenzgängerregelungen*, Berna 2012, n. 605.

<sup>5</sup> Cfr. anche CGUE, 12.02.1974, causa C-152/73, *Sotgiu*, punto 11.

può comportare una discriminazione contraria al diritto dell'Unione europea (UE) qualora il contribuente residente e quello non residente ver-tano di fatto in una situazione sostanzialmente analoga. La CGUE ha pertanto concluso che, ove un contribuente non percepisca un reddito significativo nel suo Stato di residenza, di modo che quest'ultimo non sia in grado di accordargli i vantaggi fiscali connessi alla sua situazione personale e familiare, e al contempo derivi la maggior parte del proprio reddito in un altro Stato membro dell'UE, quest'ultimo Stato deve accordare al contribuente lo stesso trattamento fiscale generalmente applicato ai soggetti residenti, posto che la situazione di fatto in cui verte tale contribuente non residente risulta sostanzialmente analoga a quella tipica dei contribuenti residenti. Da qui la nozione di «quasi residente»<sup>6</sup>.

Nell'altrettanto nota sentenza *Gschwind*<sup>7</sup>, la CGUE ha poi ulteriormente elaborato la sua precedente giurisprudenza, stabilendo che, nell'ipotesi in cui un contribuente non residente derivi il 90% dei propri redditi da un'attività esercitata nel territorio dello Stato (di non residenza), si possa senza dubbio concludere che lo stesso derivi la maggior parte del proprio reddito in detto Stato. Nella fattispecie, la CGUE ha giudicato compatibile con la libera circolazione dei lavoratori la normativa di uno Stato membro che subordinava la concessione del cosiddetto regime «del frazionamento» (*splitting*) alle coppie coniugate non residenti al requisito che almeno il 90% del loro reddito globale fosse soggetto ad imposta nel medesimo Stato membro o, nel caso in cui tale percentuale non fosse raggiunta, al fatto che i loro redditi di fonte estera non superassero un certo limite.

Il Tribunale federale ha dunque considerato «quasi residenti» i contribuenti residenti all'estero, che conseguono la parte essenziale del loro reddito (almeno il 90%) in Svizzera. Per il Tribunale federale, in considerazione del fatto che lo Stato di residenza non può prendere in consi-

---

<sup>6</sup> AXEL CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, pag. 439; PASCAL HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF 2004 165, pag. 182; cfr. anche ENZ, n. 609.

<sup>7</sup> CGUE, 14.09.1999, causa C-391/97, *Gschwind*.

derazione la loro situazione personale e familiare, spetta alla Svizzera di sottoporli allo stesso trattamento fiscale previsto per i residenti<sup>8</sup>.

Il presente contributo si occupa di esaminare criticamente tale giurisprudenza, con particolare riferimento all'obbligo che incombe allo Stato dell'occupazione di considerare la situazione personale e familiare della persona non residente che, in tale Stato, consegue la totalità o quasi totalità dei suoi redditi complessivi, ivi esercitando un'attività lucrativa dipendente<sup>9</sup>. Non mancheranno pure alcune considerazioni sull'avamprogetto di Legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, posto in consultazione il 13.12.2013 e che propone di codificare nel diritto interno svizzero la giurisprudenza del Tribunale federale sui «quasi residenti»<sup>10</sup>.

## **2. Quando i contribuenti non residenti sono discriminati?**

### **2.1. In generale**

Per quanto riguarda la libera circolazione delle persone all'interno dell'UE, il Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE) implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla cittadinanza, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda in particolare la retribuzione<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> DTF 136 II 241 = ASA 79 479 = RF 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308.

<sup>9</sup> Si veda anche SAMUELE VORPE, Tassazione dei frontalieri: non tutte le discriminazioni sono uguali, NF 11/2010, pag. 2 segg.

<sup>10</sup> DFF, Procedura di consultazione sulla legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, Rapporto esplicativo, Berna, 13.12.2013, pag. 2 seg. (citato: Rapporto esplicativo).

<sup>11</sup> Con riferimento all'impatto che le libertà fondamentali garantite (ora) dal TFUE esercitano sul diritto tributario degli Stati membri e, in particolare, al divieto di discriminazione dei lavoratori in materia di imposte sul reddito, si vedano, tra gli altri (e in aggiunta ai contributi di seguito citati), JOACHIM ENGLISCH, *The European Treaties' implications for Direct Taxes*, 33 *Intertax* 2005, pag. 310 segg.; MICHAEL LANG, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, *EC Tax Review* 2009/3, pag. 98 segg.; FRANS VANISTENDAEL, *Tax Revolution in Europe: The impact of Non-Discrimination*, *European Taxation* 2000, pag. 3 segg.; NILS MATTSSON, *Does the European Court of Justice Understand the*

La CGUE nella sentenza relativa alla causa *Biehl*<sup>12</sup>, nella quale ha affrontato per la prima volta il tema dell'applicazione della libera circolazione dei lavoratori alla materia delle imposte dirette disciplinate dal diritto degli Stati membri, ha dichiarato che il principio della parità di trattamento in materia di retribuzione sarebbe privato di effetto se potesse essere violato da norme nazionali discriminatorie in materia di imposte sul reddito<sup>13</sup>. Pertanto, la libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'UE limita il diritto di uno Stato membro di prevedere condizioni di assoggettamento e modalità di imposizione dei redditi percepiti nel suo territorio da un cittadino di un altro Stato membro – il quale, essendosi avvalso del proprio diritto di libera circolazione, svolge un'attività dipendente o autonoma nel territorio del primo Stato – che siano meno favorevoli di quelle applicate ad un proprio cittadino che si trovi nella stessa situazione<sup>14</sup>.

Inoltre, nella sua giurisprudenza sulla libera circolazione dei lavoratori – anche in ambiti che esulano dalla materia tributaria – la CGUE ha avuto modo di affermare il principio secondo cui il diritto alla libera circolazione nel mercato interno dell'UE (e prima in seno alle Comunità)

---

Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances?, *European Taxation* 2003, pag. 186 segg.; CHIARA BARDINI, The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ, 38 *Intertax* 2010, pag. 2 segg.; PETER J. WATTEL, Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice, *European Taxation* 2000, pag. 210 segg.; PETER J. WATTEL, Taxing Non-Resident Employees: Coping with Schumacker, *European Taxation* 1995, pag. 347 segg.; KEES VAN RAAD, Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals – A Proposal, in: Krister Andersson/Peter Melz/Christer Silfverberg (a cura di), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer Law International, L'Aja 2001, pag. 211 segg.; JÉRÔME MONSENEGO, The Impact of Schumacker on the Taxation of Cross-Border Commuters, *Tax Notes International* 2013 (February 18), pag. 681 segg. Con riferimento alla recente applicazione della dottrina *Schumacker* nei rapporti tra Svizzera ed UE, si veda ADRIAN CLOER/NINA VOGEL, Swiss Frontier Worker Can Claim the Benefits of Schumacker: The ECJ Decision in Ettwein (Case C-425/11), *European Taxation* 2013, pag. 531 segg.

<sup>12</sup> CGUE, 08.05.1990, causa C-175/88, *Biehl*.

<sup>13</sup> *Ibidem*, punto 12. Si veda, in senso conforme, anche CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 23.

<sup>14</sup> CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 24.

vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga al medesimo risultato<sup>15</sup>. Una discriminazione indiretta legata alla cittadinanza può sussistere, ad esempio, quando le normative nazionali prevedono una distinzione basata sul criterio della residenza, nel senso che negano ai non residenti talune agevolazioni in materia fiscale che sono invece concesse ai residenti nel territorio nazionale. Infatti, nella maggior parte dei casi, le persone residenti nel territorio di uno Stato sono anche cittadini di tale Stato e, viceversa, le persone che non risiedono nel territorio dello Stato sono cittadini stranieri. Tuttavia, una discriminazione contraria alla libera circolazione delle persone può sussistere solo nel caso di applicazione di norme diverse a situazioni analoghe, ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse<sup>16</sup>. Una tale discriminazione indiretta legata alla cittadinanza può consistere, a titolo esemplificativo, nella mancata presa in conto della situazione personale o familiare del contribuente non residente, nell'applicazione di un'aliquota d'imposta superiore, ovvero nell'impossibilità di dedurre costi inerenti all'acquisizione del reddito deducibili per i residenti.

## **2.2. *L'esistenza di un trattamento discriminatorio a danno dei non residenti***

Come sopra accennato, affinché il diverso trattamento dei residenti e dei non residenti integri un trattamento discriminatorio contrario alle libertà fondamentali è necessario che la situazione dei residenti e quella dei non residenti siano comparabili. Tale analisi di comparabilità non è operata dalla CGUE in astratto, ma prendendo quale parametro di riferimento la finalità della norma interna (di favore) applicabile alle persone residenti e non applicabile alle persone non residenti. La giurisprudenza della CGUE afferma dunque il principio secondo cui la comparabilità di due situazioni (quella dei residenti e quella dei non residenti, nel nostro caso)

---

<sup>15</sup> CGUE, 12.02.1974, causa C-152/73, *Sotgiu*, punto 11. Cfr. anche CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 26.

<sup>16</sup> CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punti 28-30; 11.08.1995, causa C-80/94, *Wielockx*, punto 17; 27.06.1996, causa C-107/94, *Asscher*, punti 38-40.

va valutata in rapporto all'obiettivo perseguito dalla norma interna la cui applicazione è negata ai non residenti<sup>17</sup>. Se, in questa prospettiva, la situazione dei residenti e quella dei non residenti appare come non comparabile, l'applicazione di norme diverse a tali situazioni da parte del rilevante Stato membro non costituisce una (illegittima) restrizione delle libertà fondamentali.

Così, a titolo esemplificativo, la CGUE ha avuto modo di chiarire che ove la disciplina interna *de qua* sia volta a misurare in modo obiettivo il reddito prodotto<sup>18</sup>, ovvero ad attenuare fenomeni di doppia imposizione economica<sup>19</sup>, la situazione dei residenti e quella dei non residenti (assoggettati ad imposta sul rilevante componente reddituale) è generalmente comparabile con riferimento a detta disciplina, così che l'applicazione di un trattamento fiscale meno favorevole ai non residenti integra una discriminazione contraria al diritto dell'UE.

Tuttavia, la stessa CGUE ha rilevato che, con riferimento alle norme interne volte a personalizzare il carico tributario, attraverso la presa in carico della situazione familiare e personale del soggetto passivo, la situazione dei residenti non è, di regola, comparabile a quella dei non residenti. Tale conclusione si basa sull'assunto che, il più delle volte, il reddito prodotto nello Stato non di residenza costituisce solo una parte del reddito complessivo del non residente, il quale si concentra, di regola, nel suo Stato di residenza. Per questo motivo la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici<sup>20</sup>. Oltretutto lo Stato di residenza dispone in

---

<sup>17</sup> CGUE, 28.01.1986, causa C-270/83, *Avoir Fiscal*, punti 18-20; 07.09.2004, causa C-319/02, *Manninen*, punti 33-36; 14.12.2006, causa C-170/05, *Denkavit Internationaal*, punti 34-37. Si veda anche la posizione espressa in: BEN J.M. TERRA/PETER J. WATTEL, *European Tax Law*, Sixth Edition, Kluwer Law international, AH Alphen aan den Rijn 2012, pag. 892.

<sup>18</sup> Si veda, ad esempio, CGUE, 12.06.2003, causa C-234/01, *Gerritse*, punti 27-28.

<sup>19</sup> Cfr., *ex multis*, CGUE, 14.12.2006, causa C-170/05, *Denkavit Internationaal*, punti 34-37.

<sup>20</sup> CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 32; 14.09.1999, causa

genere di tutte le informazioni necessarie per valutare la capacità contributiva globale del contribuente<sup>21</sup>. Sulla base di questi motivi, non è da ritenersi discriminatoria la normativa di uno Stato che non concede al non residente talune agevolazioni fiscali finalizzate alla personalizzazione dell'imposta, le quali siano invece concesse al residente, in quanto queste due categorie di soggetti passivi non si trovano in una situazione analoga con riferimento ad una disciplina nazionale avente il fine di valorizzare la capacità contributiva personale del non residente<sup>22</sup>. Inoltre, siccome la presa in considerazione della situazione personale e familiare spetta in genere allo Stato di residenza, lo Stato della fonte non dovrebbe prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente non residente, poiché, altrimenti, detta situazione verrebbe presa in considerazione due volte ed il contribuente godrebbe nei due Stati delle relative agevolazioni fiscali<sup>23</sup>.

### ***2.3. L'applicazione del principio di non discriminazione ai lavoratori non residenti, con riferimento a discipline nazionali volte a garantire la personalizzazione dell'imposta***

Tuttavia, se il non residente non percepisce redditi significativi nel suo Stato di residenza poiché trae la parte essenziale dei suoi redditi nello Stato in cui esercita l'attività lavorativa<sup>24</sup>, per cui il suo Stato di residenza è impossibilitato a concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare, allora fra il non residente e il residente che svolge un'attività lucrativa dipendente o indipendente analoga non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare un diverso trattamento ai fini fiscali<sup>25</sup>.

---

C-391/97, *Gschwind*, punto 22; 16.05.2000, causa C-87/99, *Zurstrassen*, punto 21; 28.02.2013, causa C-425/11, *Eitwein*, punto 46.

<sup>21</sup> CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 33.

<sup>22</sup> *Ibidem*, punto 34.

<sup>23</sup> *Ibidem*, punto 40.

<sup>24</sup> O, in ogni caso, in uno Stato diverso da quello di residenza.

<sup>25</sup> CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 36; 27.06.1996, causa C-107/94, *Asscher*, punto 43; 28.02.2013, causa C-425/11, *Eitwein*, punti 46-47.

Secondo la giurisprudenza della CGUE, la discriminazione consiste nel fatto che la situazione personale e familiare del non residente non è presa in considerazione né nello Stato di residenza né in quello dell'occupazione<sup>26</sup>. Infatti, da un lato lo Stato di residenza non può prendere in considerazione la situazione personale e familiare poiché l'onere fiscale gravante sul contribuente è insufficiente per consentire questa presa in considerazione; dall'altro, invece, lo Stato dell'occupazione lo considera parzialmente soggetto ad imposta e lo tassa in maniera oggettiva. Per contro, per quanto riguarda il contribuente non residente che non percepisce la totalità o la quasi totalità del suo reddito nello Stato in cui lavora senza risiedervi, il rifiuto di tali agevolazioni da parte dello Stato di occupazione può essere giustificato, poiché agevolazioni analoghe sono concesse nello Stato di residenza, sul quale incombe, in forza del diritto tributario internazionale, tale presa in considerazione della situazione personale e familiare<sup>27</sup>.

*A fortiori*, la soluzione adottata dalla CGUE deve valere anche quando la disparità di trattamento consiste non, negativamente, nella mancata presa in conto della situazione personale e familiare al fine di alleggerire l'onere fiscale, ma, positivamente, in un aggravio dell'aliquota d'imposta. Anche in questo caso, nessun elemento obiettivo è tale da giustificare che un residente ed un non residente che derivano il loro reddito totalmente o quasi esclusivamente da un'attività svolta in un dato Stato membro siano ivi assoggettati ad imposta ad aliquote differenti sul solo fondamento del luogo di residenza<sup>28</sup>.

Un ulteriore motivo a favore dell'applicazione del principio di non discriminazione nei casi di attività lavorative subordinate risiede nel fatto che lo Stato dell'occupazione può, sulla base della Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15.02.2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la Direttiva 77/799/CEE, ottenere le in-

---

<sup>26</sup> CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 38.

<sup>27</sup> CGUE, 27.06.1996, causa C-107/94, *Asscher*, punto 44.

<sup>28</sup> CGUE, 27.06.1996, causa C-107/94, *Asscher*; Conclusioni dell'Avv. Gen. Philippe Léger, 15.02.1996, causa C-107/94, *Asscher*, punto 66.

formazioni necessarie dallo Stato di residenza per la presa in considerazione della situazione personale e familiare del non residente<sup>29</sup>.

Tuttavia, anche in mancanza di un'assistenza amministrativa in materia fiscale tra le autorità preposte, non si dovrebbe negare a priori al non residente la presa in considerazione della situazione personale e familiare. Infatti, in questa evenienza, nulla impedirebbe all'autorità fiscale dello Stato dell'occupazione di esigere dall'interessato le prove che essa ritiene necessarie e, se del caso, negare la presa in considerazione della situazione personale e familiare nel caso in cui le prove non venissero fornite<sup>30</sup>.

#### **2.4. La soglia di reddito per qualificare i «quasi residenti»**

Nella sentenza emessa nella causa *Gschwind*<sup>31</sup>, la CGUE ha ritenuto compatibile con le libertà fondamentali la disciplina di uno Stato membro la quale preveda la presa in carico della situazione personale e familiare del contribuente non residente (*i*) quando il reddito ivi conseguito sia pari almeno al 90% di quello complessivo del contribuente, o, in alternativa, (*ii*) quando i redditi di fonte estera non assoggettati ad imposta in detto Stato non superino una determinata soglia, così da preservare la possibilità che la situazione personale e familiare del contribuente sia presa in carico nello Stato della residenza<sup>32</sup>. Benché la Commissione europea raccomandasse agli Stati membri di applicare una soglia del 75% dei redditi<sup>33</sup>, la CGUE – seguendo le conclusioni dell'Avvocato Generale – ha stabilito che il parametro per considerare che non sussista alcuna differenza di situazione oggettiva tale da giustificare una disparità di trattamento tra un residente ed un non residente con riferimento alla personalizzazione dell'imposta, ossia il fatto che il non residente percepisca

---

<sup>29</sup> CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 45.

<sup>30</sup> Conclusioni dell'Avv. Gen. Philippe Léger, 22.11.1994, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 82.

<sup>31</sup> CGUE, 14.09.1999, causa C-391/97, *Gschwind*.

<sup>32</sup> Dopo la sentenza emessa nella causa *Schumacker*, il legislatore tedesco ha introdotto una soglia minima del 90% dei redditi complessivi nell'*Einkommensteuergesetz* (TERRA/WATTEL, pag. 982).

<sup>33</sup> Raccomandazione 94/79/CE, del 21.12.1993, relativa alla tassazione di taluni redditi percepiti in uno Stato membro da soggetti residenti in un altro Stato membro.

nello Stato della fonte la parte essenziale del suo reddito, debba ritenersi integrato quando detta soglia si situi al 90% e, al contempo, la norma interna dello Stato della fonte ammetta la prova (indiretta) da parte del contribuente, qualora tale soglia non sia raggiunta, che lo Stato della residenza non sia nella condizione di prendere in considerazione le rilevanti circostanze personali e familiari a motivo della ridotta base imponibile o del limitato ammontare dell'imposta liquidata. Nella causa principale, la parte del reddito conseguito dalla coppia *Gschwind* nello Stato della fonte (*in casu*: la Germania) non raggiungeva né il 90% del reddito complessivo, come prevedeva la Germania secondo il suo diritto interno, né il 75%, come proponeva la Commissione europea<sup>34</sup>, ma solamente il 58% del reddito complessivo. Il restante 42% era prodotto, e assoggettato ad imposta, nello Stato di residenza, il quale si trovava dunque nella condizione di poter far valere la situazione personale e familiare del contribuente attraverso la personalizzazione dell'imposta interna.

La soglia del 90% dei redditi complessivi conseguiti nello Stato dell'occupazione (fonte) non costituisce quindi un valore assoluto, anche perché, nel caso *Gschwind*, tale soglia è stata stabilita espressamente dal legislatore tedesco nell'*Einkommensteuergesetz*. Se, per ipotesi, tale soglia fosse stata non già del 90%, ma dell'80%, sarebbe allora stato questo il valore di riferimento utilizzato dalla CGUE nel caso *Gschwind*. Si tratta dunque di una questione puramente fattuale che va esaminata caso per caso. In particolare, ci si deve porre la domanda se lo Stato di residenza sia in grado oppure no di considerare la situazione personale e familiare del contribuente, indipendentemente dai redditi conseguiti nello Stato dell'occupazione. Se la risposta è affermativa, allora non spetta allo Stato dell'occupazione concedere le agevolazioni fiscali; in caso contrario deve essere quest'ultimo Stato a prendersi carico della situazione personale e familiare del contribuente.

---

<sup>34</sup> Conclusioni dell'Avv. Gen. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, 11.03.1999, causa C-391/97, *Gschwind*, punti 51-54. Se nel caso *Schumacker*, i suoi redditi costituivano la quasi totalità del reddito del suo nucleo familiare, nel caso *Gschwind* i redditi conseguiti nello Stato dell'occupazione rappresentano il 58% del reddito complessivo. Nello Stato di residenza, i coniugi *Gschwind* percepivano il restante 42% dei redditi.

## 2.5. *L'impatto della giurisprudenza della CGUE sul diritto svizzero*

Le considerazioni espresse dalla CGUE nella sentenza *Schumacker* sono poi state fatte proprie dal Tribunale federale in una delle sentenze più significative del 2010, in cui la nostra Alta Corte ha praticamente stravolto il sistema dell'imposta alla fonte<sup>35</sup>. Nell'individuare la discriminazione tra una persona non residente – cittadino svizzero, residente ai fini fiscali in Francia (Alta Savoia), il quale esercitava un'attività lucrativa dipendente nel Canton Ginevra – e una persona residente, il Tribunale federale si è basato sull'ALC che tiene conto, almeno sino al 21 giugno 1999, data di sottoscrizione dell'accordo, della giurisprudenza pertinente della CGUE ai sensi dell'art. 16 cpv. 2 ALC<sup>36</sup>. L'obiettivo di questa disposizione è di non assoggettare la Svizzera alle future interpretazioni dell'ALC formulate dall'organo giurisdizionale dell'altra parte contraente (ossia la CGUE), garantendo un «quadro politico parallelo» relativamente ai settori coperti dal diritto dell'UE<sup>37</sup>. Ne consegue che la rilevanza della giurisprudenza della CGUE non vale in ogni caso nei confronti di evoluzioni di tale giurisprudenza posteriori alla data di riferimento fissata all'art. 16 cpv. 2 ALC. Eventuali sviluppi a favore di una maggiore integrazione economica tra i due partner potrebbero avere luogo soltanto a livello politico<sup>38</sup>.

Al ricorrente, al quale, secondo il diritto interno svizzero, doveva essere trattenuta un'imposta alla fonte, prelevata dal suo stipendio da parte del datore di lavoro, l'autorità fiscale ginevrina ha negato la possibilità di dedurre le spese di trasporto effettive dal luogo di domicilio (Alta Savoia in Francia) al luogo di lavoro (Ginevra); questo poiché la normativa federale e cantonale concernente il prelievo fiscale alla fonte non consente

---

<sup>35</sup> ANDREA PEDROLI, *Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario*, RtiD II-2011, pag. 563 (citato: *Novità e tendenze legislative*).

<sup>36</sup> DTF 136 II 241 = ASA 79 479 = RF 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308, consid. 11.3.

<sup>37</sup> Conclusioni dell'Avv. Gen. Niilo Jääskinen, 18.10.2012, causa C-425/11, *Ettwein*, punto 32, con riferimento alla dottrina svizzera citata.

<sup>38</sup> *Ibidem*, punto 64.

la deduzione effettiva delle spese professionali, ma solo un importo forfettario<sup>39</sup>.

Secondo i giudici di Losanna, il sistema di imposta alla fonte contravviene al principio di non discriminazione previsto dall'art. 2 ALC quando un non residente consegue la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi nello Stato della fonte, ovvero in quello in cui svolge la sua attività lucrativa<sup>40</sup>. La discriminazione sussiste quando lo Stato di residenza di questo lavoratore frontaliere non può prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare poiché i redditi conseguiti sono tassati soltanto nello Stato della fonte. Spetta dunque a quest'ultimo Stato, dove il contribuente sia tassato limitatamente, il compito di garantirgli le medesime deduzioni che sono concesse ad un contribuente tassato illimitatamente.

Riprendendo la dottrina svizzera<sup>41</sup>, l'Alta Corte afferma che i non residenti che conseguono oltre il 90% del loro reddito in Svizzera devono essere qualificati come «quasi residenti» ed essere sottoposti allo stesso trattamento fiscale dei residenti, in modo tale che la loro situazione personale e familiare sia adeguatamente presa in considerazione<sup>42</sup>.

Il Tribunale federale si è anche dovuto confrontare con la disposizione stabilita all'art. 21 cpv. 2 ALC, secondo cui «*nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di operare distinzioni, nell'applicare le disposizioni pertinenti della loro normativa tributaria, tra contribuenti la cui situazione non è comparabile, segnatamente per quanto riguarda il luogo di residenza*». L'Alta Corte di Losanna rileva che il Consiglio federale, nel suo messaggio relativo all'approvazione

---

<sup>39</sup> DTF 136 II 241 = ASA 79 479 = RF 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308, consid. 10.3.

<sup>40</sup> Il salario costituiva all'incirca il 95% della totalità dei suoi redditi (CONFERENZA SVIZZERA DELLE IMPOSTE; Analyse relative aux arrêts du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 et du 4 octobre 2010 et à l'arrêt du Tribunal administratif [NE] du 2 juin 2010 [Inégalités de traitement entre personnes imposées à la source et personnes imposées au rôle ordinaire], 03.11.2011, pag. 4; ENZ, n. 720).

<sup>41</sup> ANDREA PEDROLI, Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, n. 28 *ad* Introduction agli artt. 83-101 LIFD e riferimenti citati; YVES NOËL, Biehl, Schumacker ... et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, in: Locher/Rolli/Spori (a cura di), Mélanges Walter Ryser, Berna 2005, pag. 155 segg.

<sup>42</sup> DTF 136 II 241 = ASA 79 479 = RF 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308, consid. 13.5.

dell'ALC<sup>43</sup>, menziona proprio la sentenza *Schumacker* e ne trae la conclusione che l'art. 21 cpv. 2 ALC costituisce proprio un rinvio alla giurisprudenza della CGUE senza alcuna riserva<sup>44</sup>. Tale disposizione autorizza, quindi, un trattamento fiscale diversificato dei contribuenti residenti e dei contribuenti non residenti, ma soltanto laddove non si trovino in una situazione comparabile<sup>45</sup>. Ne consegue che l'art. 21 cpv. 2 ALC non può essere invocato da una parte contraente per negare ad un non residente, che percepisce la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi in tale Stato, il beneficio della presa in carico della sua situazione personale e familiare per il solo motivo che il suo luogo di residenza sia situato nell'altra parte contraente<sup>46</sup>. Il rifiuto di concedere una tale agevolazione fiscale ai non residenti è qualificabile come «discriminatorio», posto che non esiste alcuna differenza nella situazione oggettiva fra contribuenti residenti e quelli non residenti tale da giustificare siffatta disparità di trattamento<sup>47</sup>.

Conformemente alle sentenze della CGUE *Schumacker* e *Gschwind*, il Tribunale federale qualifica quei contribuenti che hanno un legame economico con la Svizzera e che qui vi conseguono almeno il 90% dei loro redditi complessivi, come «quasi residenti», anche se il loro centro degli interessi vitali e quindi la loro appartenenza personale si situa in un altro Stato. Rilevante è il fatto che tra un non residente e un residente che svolge un'attività lucrativa subordinata analoga (ma anche a nostro parere indipendente) non esista alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento per quanto riguarda la presa in considerazione, ai fini dell'imposizione fiscale, della situazione personale e familiare del contribuente.

Per determinare la soglia nominale del 90% (o altra soglia), la sentenza *Gschwind* prevede che l'apprezzamento debba essere effettuato confor-

---

<sup>43</sup> FF 1999 5092.

<sup>44</sup> PEDROLI, *Novità e tendenze legislative*, pag. 567; DTF 136 II 241 = ASA 79 479 = RF 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308, consid. 14.2.

<sup>45</sup> CGUE, 28.02.2013, causa C-425/11, *Ettwein*, punti 44-45.

<sup>46</sup> *Ibidem*, punto 48.

<sup>47</sup> Conclusioni dell'Avv. Gen. Niilo Jääskinen, 18.10.2012, causa C-425/11, *Ettwein*, punto 59.

memente alle norme giuridiche dello Stato della fonte e quindi di quelle svizzere. Ne consegue che per calcolare la totalità o la quasi totalità del reddito del contribuente senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera è necessario tenere conto delle disposizioni del diritto interno svizzero, per cui, se il contribuente fosse coniugato, sarebbe necessario considerare i redditi dell'altro coniuge secondo il principio dell'imposizione della famiglia (art. 9 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11], art. 3 cpv. 3 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]); inoltre, per quanto riguarda le basi di calcolo per determinare la percentuale necessaria ci si deve basare sulle disposizioni previste dalla LIFD e dalla LAID<sup>48</sup>.

## **2.6. *La presa in carico della situazione personale e familiare del soggetto passivo da parte dello Stato della residenza***

Le considerazioni sin qui espresse dalla CGUE e poi riprese dal Tribunale federale si basano sul fatto che, verificati i presupposti sopra delineati con riferimento alla fonte del reddito complessivo del contribuente, tra un non residente e un residente, che svolge un'attività lucrativa subordinata (o autonoma) analoga, non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento per quanto riguarda la presa in considerazione, ai fini dell'imposizione, della situazione personale e familiare del contribuente<sup>49</sup>. In tale circostanza non

---

<sup>48</sup> Cfr. anche CONFERENZA SVIZZERA DELLE IMPOSTE, pagg. 4, 16 seg. Ad ogni buon conto, il sistema fiscale svizzero d'imposta alla fonte per le persone senza domicilio e dimora fiscali in Svizzera (art. 91 in relazione all'art. 86 LIFD) tiene in considerazione, al fine dell'imposta federale diretta, nella tariffa, degli importi forfettari per le spese professionali (art. 26 LIFD) e i premi d'assicurazioni (art. 33 cpv. 1 lett. *d, f e g* LIFD) nonché delle deduzioni degli oneri familiari (artt. 35 e 36 LIFD). Per l'imposta cantonale e comunale si vedano gli artt. 32 e 33 LAID, di analogo tenore. Sono in particolare escluse dalle tariffe le deduzioni per gli interessi passivi, gli alimenti versati al coniuge divorziato o separato legalmente o di fatto, nonché gli alimenti versati a un genitore per i figli sotto la sua autorità parentale, le spese per malattia e infortunio, le spese per disabilità, le spese di trasporto effettive, le spese per doppia economia domestica, ecc.

<sup>49</sup> CGUE, 14.02.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 37.

sussistendo alcuna obiettiva diversità di situazione tra residente e non residente, il fatto che la situazione personale e familiare del non residente non è presa in considerazione né dal suo Stato di residenza (per incapienza del reddito e/o dell'imposta), né dallo Stato della fonte, a differenza di quanto accade per il residente di quest'ultimo Stato, costituisce un'illegittima restrizione alla libera circolazione delle persone<sup>50</sup>.

Tuttavia, nella maggior parte dei casi, residenti e non residenti non si trovano in situazioni comparabili con riferimento alla personalizzazione dell'imposta, anche (e soprattutto) in ragione del fatto che il diritto tributario della maggior parte degli Stati opera una legittima distinzione fra residenti e non residenti, la quale si conforma al generale principio di territorialità<sup>51</sup>. Il criterio della residenza è il principio cardine del diritto tributario internazionale: scegliendo di risiedere in uno Stato, una persona si obbliga a contribuire alle spese della cosa pubblica che questo Stato mette a sua disposizione. È dunque logico che tale Stato tassi i residenti su tutti i loro redditi in modo globale. Di conseguenza è in questo Stato che il residente fruirà di tutte le deduzioni e le detrazioni previste dalla legge interna. Viceversa, lo Stato della fonte assoggetta ad imposta il non residente in maniera oggettiva ed in base ad un collegamento territoriale legato all'attività economica ivi svolta<sup>52</sup>. Non è quindi il soggetto passivo, ma la sua attività ad essere collegata al territorio nazionale.

La situazione personale del soggetto passivo è quindi presa in considerazione solo dallo Stato di residenza in cui l'imposta grava sulla totalità dei suoi redditi. Questo meccanismo ha una sua logica perché se lo Stato della fonte prendesse in considerazione la situazione personale del soggetto passivo, questa verrebbe considerata due volte, dallo Stato della fonte e dallo Stato di residenza, il che potrebbe portare ad un'agevolazio-

---

<sup>50</sup> *Ibidem*, punto 38.

<sup>51</sup> CGUE, 15.05.1997, causa C-250/95, *Futura*, punti 20-22. Sulla rilevanza del principio di territorialità nell'ordinamento giuridico dell'UE, si rimanda a PAOLO ARGINELLI, *The Discriminatory Taxation of Permanent Establishments by the Host State in the European Union: a Too Much Separate Entity Approach*, Intertax 2007, pag. 77 segg.

<sup>52</sup> Conclusioni dell'Avv. Gen. Philippe Léger, 22.11.1994, causa C-279/93, *Schumacker*, punti 36-38; CGUE, 15.05.1997, causa C-250/95, *Futura*, punti 20-22.

ne fiscale ingiustificata<sup>53</sup>. Lo stesso art. 24 cpv. 3 del Modello OCSE di Convenzione fiscale concernente il principio di non discriminazione, esclude l'obbligo per uno Stato contraente «*di accordare ai residenti dell'altro Stato contraente le deduzioni personali, le esenzioni e le riduzioni d'imposta che esso accorda ai propri residenti in relazione alla loro situazione personale o ai carichi di famiglia*». Non si pone dunque alcuna discriminazione fra contribuenti assoggettati all'imposta in virtù di un legame personale e quelli assoggettati in virtù di un legame economico, poiché non si trovano in una situazione analoga<sup>54</sup>.

## 2.7. *Conflitto negativo vs. conflitto positivo*

Nella citata giurisprudenza della CGUE, i giudici hanno individuato un «conflitto negativo» di competenza tra Stato della fonte e Stato di residenza, i quali rifiutavano entrambi di considerare la situazione personale e familiare del ricorrente. Ma da dove nasce il «conflitto negativo»? Lo stesso nasce allorché il contribuente non residente percepisce la totalità (o la quasi totalità) dei suoi redditi nello Stato della fonte e allorché, in forza del diritto interno dello Stato della residenza o di una convenzione fra lo Stato di residenza e quello della fonte, tali redditi sono assoggettabili ad imposta solo in quest'ultimo Stato<sup>55</sup>.

La nozione di «conflitto negativo» merita tuttavia di essere approfondita, poiché è alla base della decisione del CGUE sulla non discriminazione nell'ambito della libertà di circolazione. Con riferimento alla fattispecie oggetto della causa *Schumacker*, non vi era alcun rischio di doppia presa

---

<sup>53</sup> Questo non succede nel diritto fiscale intercantonale, dove il «domicilio primario» e il «domicilio secondario» o il «domicilio speciale» si suddividono, in misura proporzionale ai redditi imponibili, le diverse deduzioni. Questo dà evidenza del fatto che un maggior coordinamento tra gli Stati interessati, risultato sicuramente perseguibile all'interno dell'UE attraverso lo strumento armonizzante della direttiva, potrebbe eliminare alla radice il rischio che si addivenga ad un'agevolazione fiscale ingiustificata.

<sup>54</sup> Conclusioni dell'Avv. Gen. Philippe Léger, 22.11.1994, causa C-279/93, *Schumacker*, punti 59-63.

<sup>55</sup> Si rimanda, per una chiara esposizione del problema alle Conclusioni dell'Avv. Gen. Philippe Léger, 22.11.1994, causa C-279/93, *Schumacker*, punti 65-67.

in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente poiché egli non era assoggettato ad imposta nello Stato di residenza. Ai sensi dell'art. 15 cpv. 1 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra la Germania e il Belgio, il diritto di assoggettare ad imposta i redditi da lavoro del signor *Schumacker* spettava alla Germania quale Stato in cui veniva svolta l'attività. Il Belgio, quale Stato di residenza del signor *Schumacker*, evitava la doppia imposizione sul reddito da lavoro applicando il metodo dell'esenzione (art. 24 cpv. 2 della citata Convenzione). Lo Stato belga, dunque, esentando sulla base della Convenzione il reddito del lavoro poiché attribuibile, sempre per Convenzione, alla Germania, non poteva considerare la situazione personale e familiare del signor *Schumacker*. La CGUE ha pertanto deciso, a ragione, che dovesse essere lo Stato della fonte a dover trattare, ai fini fiscali, il signor *Schumacker* come un proprio residente, perché in Belgio non vi erano sufficienti redditi che permettessero di tenere in considerazione la sua situazione personale e familiare.

A questo punto occorrerebbe però chiedersi cosa sarebbe successo se il Belgio, come altri Stati, avesse invece applicato il metodo del credito d'imposta per eliminare la doppia imposizione in luogo del metodo dell'esenzione.

In tal caso, la Germania avrebbe tassato il reddito da lavoro ai sensi dell'art. 15 cpv. 1 della Convenzione tedesco-belga. Anche il Belgio avrebbe tassato per diritto interno lo stesso reddito, ma siccome la Convenzione attribuisce la potestà impositiva allo Stato della fonte, il Belgio avrebbe dovuto concedere al suo residente un credito d'imposta pari all'ammontare delle imposte pagate all'estero. Nell'ipotetica fattispecie, il signor *Schumacker* avrebbe dovuto dichiarare i redditi tedeschi al fisco belga e, nell'ipotesi in cui le imposte dovute in Belgio fossero state sufficientemente capienti per assorbire sia gli effetti giuridici della personalizzazione dell'imposta, sia il credito per le imposte estere (tedesche), la sua situazione personale e familiare sarebbe stata presa in considerazione dallo Stato di residenza. Il «conflitto negativo» sarebbe stato dunque risolto direttamente dal Belgio.

Del resto, una simile fattispecie si è poi ripresentata nella causa *Asscher* poiché, in applicazione dell'art. 24, n. 2, cpv. 1, della Convenzione per

evitare le doppie imposizioni tra il Belgio e i Paesi Bassi, il reddito percepito dal signor *Asscher* nello Stato in cui il contribuente esercitava la sua attività economica (*in casu*: i Paesi Bassi) senza risiedervi, era assoggettato ad imposta esclusivamente in tale Stato ed era esentato, di conseguenza, da imposta dallo Stato di residenza (*in casu*: il Belgio). Quest'ultimo rimaneva tuttavia legittimato a considerarlo per calcolare l'importo dell'imposta sul restante reddito del contribuente interessato al fine in particolare di applicare la regola della progressività<sup>56</sup>.

Si potrebbe, per questo motivo, affermare che il principio stabilito dalla CGUE nella sentenza *Schumacker* troverebbe applicazione unicamente (i) quando lo Stato di residenza utilizza il metodo dell'esenzione per eliminare la doppia imposizione, ovvero (ii) quando lo Stato di residenza applica il sistema del credito ma non si realizzano le condizioni affinché questo Stato possa prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente, a motivo dell'incapienza dell'imposta o della base imponibile<sup>57</sup>. Infatti, è solo in queste fattispecie che lo Stato di residenza non può oggettivamente considerare la situazione personale del suo contribuente.

Se tutti gli Stati adottassero il metodo dell'esenzione nei rispettivi trattati bilaterali e applicassero i menzionati principi giurisprudenziali elaborati dalla CGUE, si creerebbe un'armonizzazione fiscale che permetterebbe di evitare automaticamente il «conflitto negativo» poiché la situazione personale e familiare sarebbe sempre presa in considerazione da uno Stato<sup>58</sup>. Tale soluzione eviterebbe inoltre di generare un «conflitto positi-

<sup>56</sup> CGUE, 27.06.1996, causa C-107/94, *Asscher*, punti 38-40, punto 47.

<sup>57</sup> Sulla possibilità che il regime impositivo dello Stato di residenza possa essere preso in considerazione al fine di neutralizzare gli effetti di una (altrimenti illegittima) restrizione alla libertà di circolazione perpetrata dallo Stato della fonte, si vedano – sebbene successive al 1999 – CGUE, 8.11.2007, causa C-379/05, *Amurta*, punti 79-82; 14.12.2006, causa C-170/05, *Denkavit Internationaal*, punti 51-56.

<sup>58</sup> Di fatto si applicherebbe anche nell'UE il sistema svizzero previsto dall'art. 127 cpv. 3 della Costituzione federale (Cost.; RS 101) che prevede – secondo la giurisprudenza del Tribunale federale – l'applicazione nei rapporti intercantionali del sistema di esenzione con riserva di progressione dell'aliquota mondiale al fine di evitare la doppia imposizione virtuale (PETER LOCHER, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale*, II° edizione, Manno 2010, pag. 14 seg.). Cfr. anche ENZ, n. 775 segg., dove

vo», in cui entrambi gli Stati prendono in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente rischiando di minare l'equa ripartizione dei tributi tra i due Stati in favore dello Stato della residenza<sup>59</sup>. Al contrario, l'armonizzazione fiscale non sarebbe raggiunta se tutti gli Stati utilizzassero il metodo del credito d'imposta e allo Stato della fonte fosse imposto, dalla giurisprudenza della CGUE, di prendere comunque in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente poiché, in tal caso, la situazione personale e familiare del contribuente verrebbe considerata due volte, sia dallo Stato di residenza sia dallo Stato della fonte, con il rischio di generare il suddetto «conflitto positivo».

Giacché, di fatto, gli Stati, in base al loro diritto interno e per convenzione, adottano o il metodo dell'esenzione o il metodo del credito d'imposta; nel caso in cui lo Stato di residenza applichi il metodo del credito d'imposta (e quindi in un caso diverso da quello esaminato nella causa *Schumacker*), al rischio di «conflitto negativo» si affianca e, talvolta, si sostituisce quello di «conflitto positivo», con un possibile riversamento di gettito fiscale dallo Stato della fonte allo Stato di residenza che mina l'equa ripartizione dei tributi tra i due Stati. In tal caso, per risolvere il «conflitto negativo» si crea un «conflitto positivo», in cui entrambi gli Stati prendono in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente: una prima volta nello Stato della fonte nel quale sono stati conseguiti i redditi del non residente per effetto della giurisprudenza della CGUE; una seconda volta nello Stato di residenza in base al proprio diritto interno, sempre che venga applicato il metodo del credito d'imposta.

---

l'autore spiega che il diritto fiscale intercantonale potrebbe costituire un esempio per il diritto fiscale dell'UE (n. 781). Di conseguenza anche il sistema delle deduzioni dovrebbe essere adattato, nel senso che le stesse verrebbero accordate in proporzione ai redditi imponibili in ciascuno Stato.

<sup>59</sup> Il quale potrebbe beneficiare della riduzione delle imposte riscosse dallo Stato della fonte, che ha preso in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente, attraverso la concessione di un minor credito per imposte estere ed il conseguente incremento delle imposte nazionali liquidate e riscosse.

## **2.8. *Il presupposto per l'applicazione del principio di non discriminazione***

Il principio di non discriminazione non dovrebbe quindi essere unicamente applicabile quando lo Stato di residenza esenta (per convenzione o per diritto interno) i redditi del contribuente, poiché gli stessi sono imponibili soltanto nello Stato della fonte, oppure quando l'applicazione del credito di imposta non permette – di fatto – allo Stato di residenza di prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente?

Infatti, se lo Stato di residenza non esenta tali redditi, salvo poi concedere un credito d'imposta che elimini di fatto l'imposizione interna, esso li considera per concedere deduzioni e detrazioni finalizzate alla personalizzazione dell'imposta. Applicando alla lettera la giurisprudenza della CGUE, il contribuente che consegue la quasi totalità o la totalità dei suoi redditi nello Stato della fonte, deve essere trattato, in quest'ultimo Stato, come se fosse un suo residente. Ma se lo Stato di residenza assoggetta su base mondiale il reddito del contribuente, salvo il caso in cui conceda un credito d'imposta per le imposte pagate nello Stato della fonte che elimini di fatto l'imposizione interna, la sua situazione non viene presa in considerazione due volte? Non si creerebbe dunque un «conflitto positivo»?

Per rispondere alla domanda, lo Stato della fonte dovrebbe interrogarsi sulle modalità adottate dallo Stato di residenza per ovviare alla doppia imposizione, in quanto il conflitto è da ricercarsi nei diversi metodi adottati dai due Stati coinvolti. Se lo Stato di residenza esenta, oppure concede un credito di imposta che – di fatto – elimina l'imposizione interna, allora è imperativo che lo Stato della fonte ne tenga conto. Negli altri casi, tuttavia, ossia quando lo Stato di residenza non esenta, ma impone i redditi ovunque prodotti, ovviando eventualmente alla doppia imposizione con un credito d'imposta che non annulli di fatto l'imposizione interna, allora lo Stato della fonte non dovrebbe essere tenuto a trattare il contribuente come un suo residente.

## **2.9. *Le conseguenze del conflitto positivo***

Nel caso di «conflitto positivo», sorge dunque l'interrogativo a sapere quale Stato debba rinunciare ad una parte del suo gettito fiscale. Deve

essere lo Stato di residenza a rinunciare alle imposte o lo Stato della fonte? Si potrebbe argomentare che se lo Stato della fonte non lo facesse, si creerebbe una discriminazione tra i propri residenti ed i non residenti che realizzano la totalità o la quasi totalità dei redditi nel suo Stato, ma è anche altrettanto vero che lo Stato di residenza, se adotta il credito d'imposta e ha sufficienti imposte nazionali da cui detrarre detto credito, di fatto, ristabilisce la parità.

Pertanto in questo caso è difficile trovare una soluzione soddisfacente: se da una parte lo Stato della fonte si adegua alla giurisprudenza della CGUE, concede deduzioni e detrazioni al «quasi residente» nella stessa misura dei suoi residenti, diminuendo di conseguenza il suo gettito fiscale; dall'altra parte lo Stato di residenza, che applica il sistema del credito d'imposta, a sua volta considera la situazione personale e familiare del suo residente, disinteressandosi dell'imposizione nello Stato della fonte, salvo poi concedere un credito d'imposta, tuttavia inferiore perché le imposte riscosse dallo Stato della fonte sono diminuite in applicazione del principio di non discriminazione, con conseguenti maggiori entrate fiscali per lo Stato di residenza.

### ***2.10. La legittimità del metodo del credito d'imposta in conformità alla giurisprudenza della CGUE***

Si potrebbe eventualmente discutere sulla differenza di carico fiscale nei due Paesi interessati, ossia sul differenziale di aliquota, nel caso in cui lo Stato di residenza adotti il metodo del credito d'imposta. A tale proposito, ancora la CGUE si è espressa nella causa dei coniugi *Gilly* sul problema della legittimità del metodo del credito d'imposta francese, il quale riconosce un credito ordinario per le imposte pagate all'estero nei limiti dell'imposta dovuta nel Paese di residenza<sup>60</sup>. La maggiore tassazione che i coniugi *Gilly* hanno subito in Germania (Stato della fonte), perché l'aliquota d'imposta era superiore a quella francese (Stato di residenza) non è da imputare al meccanismo del credito d'imposta. Così si esprime la CGUE: «*Orbene, è assodato che le conseguenze sfavorevoli*

---

<sup>60</sup> CGUE, 12.05.1998, causa C-336/96, *Gilly*.

*che potrebbe comportare, nella specie, il sistema del credito d'imposta istituito dalla convenzione bilaterale, quale esso è attuato nell'ambito del sistema tributario dello Stato di residenza, discendono soprattutto dalle disparità tra le aliquote d'imposizione degli Stati membri di cui trattasi, la cui fissazione, in mancanza di normativa comunitaria in materia, compete agli Stati membri»<sup>61</sup>.*

Pertanto è vero che i coniugi *Gilly* si sono trovati a pagare più imposte rispetto ad un cittadino che ha prodotto l'intero reddito all'interno della Francia, ma tale effetto non è da imputare al metodo adottato dalla Francia per prevenire il nascere di fenomeni di doppia imposizione in sede di stipulazione di trattati bilaterali<sup>62</sup>. Secondo la CGUE tale differenziale è giustificato da un'assenza di armonizzazione comunitaria delle aliquote, dei criteri di determinazione della capacità contributiva, delle norme sulla determinazione della base imponibile, ecc. Sempre la CGUE, rileva che: *«Quanto all'incidenza che la presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente nello Stato di residenza e la circostanza che non se ne tenga invece conto nello Stato di occupazione hanno sull'importo del credito di imposta, si deve osservare che tale disparità discende dal fatto che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza [...]». Tale considerazione vale anche per il caso della signora *Gilly* poiché, se essa percepisce, a titolo individuale, i suoi redditi da lavoro in Germania, questi sono inclusi nella base imponibile dell'imposta sui redditi delle persone fisiche del suo nucleo familiare in Francia, ove essa fruisce, di conseguenza, dei vantaggi fiscali, degli sgravi e delle detrazioni previsti dalla normativa francese. Per contro, le autorità tributarie tedesche non erano*

---

<sup>61</sup> *Ibidem*, punto 47.

<sup>62</sup> Infatti sarebbe sufficiente che la Germania riducesse, nella misura necessaria, la sua aliquota applicabile alle retribuzioni da lavoro subordinato perché il meccanismo, criticato dai coniugi *Gilly*, producesse il risultato opposto.

*tenute, in tali circostanze, a prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare»*<sup>63</sup>.

Tale passaggio della sentenza pronunciata dalla CGUE nella causa *Gilly* può essere teoricamente interpretato in due differenti modi. In base ad una prima lettura si potrebbe sostenere che la CGUE abbia – incidentalmente – affermato il principio secondo cui, se lo Stato di residenza adotta il metodo del credito d'imposta per ovviare ai casi di doppia imposizione, lo Stato dell'occupazione non deve mai considerare la situazione personale e familiare del contribuente, ancorché egli consegua in questo Stato la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi, poiché questi vengono inclusi anche nella base di calcolo dello Stato di residenza che poi, in uno secondo momento, concederà al suo contribuente una deduzione pari all'ammontare delle imposte pagate nello Stato della fonte<sup>64</sup>. Una diversa interpretazione del citato passaggio della sentenza *Gilly* potrebbe tuttavia essere quella secondo cui la CGUE abbia più semplicemente voluto attribuire rilevanza alla situazione giuridica e fattuale nello Stato di residenza: ove, in base al diritto interno dello Stato di residenza (nella fattispecie della signora *Gilly* l'imposizione congiunta del nucleo familiare) e alla situazione di fatto dedotta nella causa principale, lo Stato della residenza possa effettivamente concedere la fruizione dei vantaggi fiscali finalizzati alla personalizzazione dell'imposta, lo Stato della fonte non è tenuto a prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente. Quale che sia l'interpretazione preferita, dalla stessa consegue come la giurisprudenza *Schumacker* non possa e non debba essere sistematicamente ed automaticamente applicata dagli Stati, ma che la stessa debba essere applicata *cum grano salis*, poiché la sua rilevanza dipende dal metodo con cui lo Stato di residenza evita i ca-

---

<sup>63</sup> CGUE, 12.05.1998, causa C-336/96, *Gilly*, punti 49 e 50.

<sup>64</sup> Sembrirebbe, tuttavia, militare in senso contrario a tale interpretazione la giurisprudenza della CGUE in cui si afferma la teorica equivalenza del metodo dell'esenzione e di quello del credito d'imposta (sebbene con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione economica) nell'ipotesi in cui gli effetti giuridici derivanti dall'applicazione di tali due metodi siano sostanzialmente i medesimi (cfr. CGUE, 23.02.2006, causa C-471/04, *Keller Holding*, punti 36-37; 12.12.2006, causa C-446/04, *FII Group Litigation*, punti 49-52).

si di doppia imposizione e dagli elementi fattuali che caratterizzano la fattispecie concreta oggetto di analisi<sup>65</sup>.

### **2.11. Le distorsioni create dalla giurisprudenza Schumacker**

Nel caso *Schumacker*, la CGUE si è trovata di fronte la situazione più semplice che le potesse capitare per valutare gli effetti del meccanismo della presa a carico della situazione personale e familiare del contribuente tra Stato di residenza e Stato della fonte. Il contribuente infatti conseguiva il suo intero reddito nel territorio della fonte che, a sua volta era interamente esentato nello Stato di residenza. Ne conseguiva che il contribuente non pagava imposte dirette nello Stato di residenza, il quale non poteva quindi prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente, e che, dunque, spettava allo Stato della fonte farsi carico di questo compito come se il contribuente fosse un suo residente. Ma cosa succederebbe se ad esempio un residente del Lussemburgo conseguisse la metà dei suoi redditi in Francia e l'altra metà in Belgio? In questa ipotesi, secondo la sentenza *Schumacker* (si ricordi la frase: «*percepisce in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede la parte essenziale dei suoi redditi e la quasi totalità dei suoi redditi familiari*»), nessuno dei due Stati della fonte sarebbe obbligato a considerare la situazione personale e familiare del contribuente<sup>66</sup>. Questa, tuttavia, sembrerebbe una manifesta restrizione del diritto alla libera circolazione<sup>67</sup>. Inoltre sembrerebbe sbilanciato e sproporzionato richiedere allo Stato di residenza di prendere in considerazione il 100% della situazione personale e familiare del contribuente, quando questo Stato tassa soltanto il 15% del reddito, mentre che lo Stato dell'occupazione tassa il restante 85% del reddito<sup>68</sup>.

Una soluzione maggiormente proporzionata (in applicazione di un principio assoluto di non discriminazione) potrebbe essere raggiunta se:

---

<sup>65</sup> Cfr. TERRA/WATTEL, pag. 983 secondo i quali «*The Schumacker judgment left difficult technical questions unanswered, especially where the home State applies a credit system for international double taxaton relief*».

<sup>66</sup> Cfr. TERRA/WATTEL, pag. 983.

<sup>67</sup> Cfr. ENZ, n. 759 seg.

<sup>68</sup> Cfr. TERRA/WATTEL, pag. 983. Si pensi alla causa *Gschwind*, dove il 42% del reddito era imponibile nello Stato di residenza e il 58% nello Stato dell'occupazione.

- a) gli Stati applicassero il metodo dell'esenzione con riserva di progressione dell'aliquota e
- b) suddividessero tra loro l'obbligo di prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente in misura proporzionale ai redditi dagli stessi tassabili – secondo quanto previsto dalla rispettiva convenzione per evitare la doppia imposizione che attribuisce la potestà impositiva di un determinato reddito ad uno o all'altro Stato contraente. Per far questo lo Stato della fonte deve però disporre delle informazioni necessarie per la corretta tassazione del contribuente. È dunque auspicabile che gli Stati contraenti possano scambiarsi le informazioni secondo quanto previsto dall'art. 26 del Modello OCSE di Convenzione fiscale e, in caso contrario, il contribuente interessato deve essere posto nella condizione di poter fornire all'autorità fiscale tutte le informazioni necessarie per una corretta tassazione da parte dello Stato della fonte.

La CGUE ha rilevato nel caso *de Groot* – per quanto concerne la lettera a) – che *«I meccanismi impiegati per eliminare la doppia imposizione o i sistemi fiscali nazionali che hanno l'effetto di eliminarla o di attenuarla devono tuttavia garantire ai contribuenti degli Stati interessati che, globalmente, l'insieme della loro situazione personale e familiare sarà debitamente presa in considerazione, quale che sia il modo in cui gli Stati membri interessati si sono ripartiti tale obbligo, salvo creare una disparità di trattamento incompatibile con le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei lavoratori, che non risulterebbe affatto dalle disparità esistenti tra le normative fiscali nazionali»*<sup>69</sup>. La CGUE lascia quindi agli Stati membri libertà di scelta tra il metodo dell'esenzione e quello del credito d'imposta<sup>70</sup>; tuttavia, fintantoché non vi sarà un'armonizzazione a livello di UE con riferimento alle discipline fiscali nazionali, continueranno a sussistere delle distorsioni.

---

<sup>69</sup> CGUE, 12.12.2002, causa C-385/00, *de Groot*, punto 101.

<sup>70</sup> Che, tra l'altro, sono ritenuti dalla CGUE come (potenzialmente) equivalenti (cfr. CGUE, 10.02.2011, causa C-436/08 e C-437/08, *Haribo e Österreichische Salinen*, punto 90).

### **3. Gli accordi fiscali sui frontalieri con riferimento ai «quasi residenti»**

#### **3.1. *La relazione tra l'ALC e gli accordi specifici sull'imposizione dei frontalieri***

Innanzitutto va rilevato come l'ALC non rimetta assolutamente in discussione gli accordi fiscali sui frontalieri pattuiti dalla Svizzera con Francia, Germania, Austria, Liechtenstein e Italia, conformemente a quanto statuito dall'art. 21 cpv. 1 ALC, che dispone quanto segue: *«le disposizioni del presente Accordo lasciano impregiudicate le disposizioni degli accordi bilaterali tra la Svizzera e gli Stati membri della Comunità europea in materia di doppia imposizione. In particolare, le disposizioni del presente Accordo non devono incidere sulla definizione di lavoratore frontaliere secondo gli accordi di doppia imposizione»*.

#### **3.2. *Una panoramica sugli accordi fiscali pattuiti dalla Svizzera con gli Stati limitrofi***

Nel Modello OCSE non esistono indicazioni specifiche su come debba essere imposta una persona, residente in uno Stato, che esercita in via continuativa un'attività lucrativa dipendente in un altro Stato limitrofo (cd. «lavoratore frontaliere»); lo stesso Commentario sottolinea come non si sono volute includere delle disposizioni speciali relative all'imposizione dei redditi dei lavoratori frontalieri poiché sempre secondo l'OCSE è preferibile che i problemi creati dalle condizioni locali siano risolti direttamente tra gli Stati<sup>71</sup>. In assenza di disposizioni particolari nelle convenzioni, i redditi del lavoro dipendente dei frontalieri sono imponibili nello Stato in cui viene svolta effettivamente l'attività in conformità dell'art. 15 cpv. 1 del Modello OCSE. Sono quindi necessari accordi complementari alle convenzioni bilaterali nel caso in cui si vogliono attuare soluzioni che derogino alla disposizione del Modello OCSE.

---

<sup>71</sup> Si veda il Commentario all'art. 15 Modello OCSE, 2010, par. 10.

La Svizzera ha pattuito accordi specifici con tutte le nazioni confinanti per determinare l'imposizione del reddito dei frontalieri<sup>72</sup>. Gli aspetti essenziali sono indicati nella tabella che segue:

**I tratti essenziali degli accordi fiscali sui frontalieri tra la Svizzera e gli Stati limitrofi**

Stato limitrofo	Base legale	Stato della fonte (Svizzera)	Stato di residenza
Germania	Art. 15a cpv. 1 CDI-D	Imposizione alla fonte del 4.5% dei salari lordi	Imposizione e credito d'imposta
Francia	Art. 17 cpv. 4 CDI-F Accordo 11.04.1983 BE, BL, BS, JU, NE, SO, VD, VS	Nessuna imposizione	Imposizione e compensazione finanziaria del 4.5% dei salari lordi
	Art. 17 cpv. 1 CDI-F Accordo 29.01.1973 GE	Imposizione alla fonte e compensazione finanziaria del 3.5% dei salari lordi	Imposizione e credito d'imposta
Austria	Art. 15 cpv. 1 CDI-A n. 4 Protocollo finale	Imposizione alla fonte e compensazione finanziaria del 12.5% delle imposte	Imposizione e credito d'imposta
Liechtenstein	Art. 5 cpv. 2 CDI-FL	Nessuna imposizione	Imposizione
Italia	Art. 15 cpv. 4 CDI-I Accordo 03.10.1974 GR, TI, VS	Imposizione alla fonte e compensazione finanziaria del 38.8% delle imposte	Nessuna imposizione
	Art. 15 cpv. 1 CDI-I	Imposizione alla fonte	Imposizione e credito d'imposta

<sup>72</sup> Per un esame sui diversi regimi applicabili ai frontalieri si veda anche MARCO BERNASCONI/DONATELLA FERRARI, L'Accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera. Violazione del diritto di reciprocità, RtiD I-2008, pag. 191 segg.

Le conseguenze della giurisprudenza del Tribunale federale sui «quasi residenti»<sup>73</sup>, considerando la Svizzera quale Stato della fonte (o dell'occupazione) dipendono principalmente dall'esistenza e dalla struttura di accordi specifici che disciplinano l'imposizione dei lavoratori frontalieri<sup>74</sup>. Nel caso in cui la Svizzera, quale Stato dell'occupazione, tassi il frontaliere sul reddito ivi conseguito e lo Stato di residenza esenti tale reddito, se in Svizzera il frontaliere ritrae la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi complessivi, allora si giustifica l'applicazione della giurisprudenza del Tribunale federale che impone allo Stato dell'occupazione l'obbligo di farsi carico della situazione personale e familiare del frontaliere, come se fosse un suo residente. Se, invece, lo Stato di residenza tassa i redditi del lavoro conseguiti dal frontaliere e concede poi un credito, per le imposte riscosse dalla Svizzera, che non annulla – di fatto – l'imposta riscossa dallo Stato di residenza, e la Svizzera prende in considerazione la situazione personale e familiare del frontaliere, si genera allora il cd. «conflitto positivo», la cui conseguenza è una diminuzione di gettito fiscale dello Stato della fonte a favore dello Stato di residenza<sup>75</sup>.

Nei prossimi capitoli verranno esaminate le diverse disposizioni pattuite dalla Svizzera con gli Stati limitrofi sulla tassazione dei lavoratori frontalieri e l'impatto della giurisprudenza del Tribunale federale sui «quasi residenti».

---

<sup>73</sup> DTF 136 II 241 = ASA 79 479 = RF 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308.

<sup>74</sup> Si veda anche CONFERENZA SVIZZERA DELLE IMPOSTE, pag. 11 seg. Si segnala il caso particolare di persone residenti in uno Stato limitrofo e che esercitano un'attività lucrativa dipendente in Svizzera presso un ente pubblico, le cui retribuzioni sono imponibili unicamente dove viene svolta l'attività (art. 19 Modello OCSE sulle funzioni pubbliche). In questi casi la giurisprudenza del Tribunale federale è applicabile (cfr. CONFERENZA FISCALE SVIZZERA, allegato B).

<sup>75</sup> Dello stesso parere ENZ, n. 748; STEFAN OESTERHELT, *Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen*, IFF 2010 211, pag. 226, che però non mettono in risalto, a nostro parere, il fatto che lo Stato di residenza considera comunque la situazione personale e familiare del contribuente poiché, concedendo il credito d'imposta, tassa anch'esso il reddito del lavoro di fonte svizzera.

### 3.3. *L'Accordo fiscale tra la Svizzera e la Germania*

La Svizzera e la Germania hanno modificato il 21.12.1992 la 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 (CDI-D; RS 0.672.913.62). L'art. 15a cpv. 1 CDI-D, in vigore dal 29.12.1993, prevede che i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe, che un frontaliere riceve in corrispettivo di un'attività lucrativa dipendente, sono imponibili nello Stato contraente di cui è residente. A titolo di compensazione lo Stato contraente nel quale è stata svolta l'attività può trattenere un'imposta massima del 4.5% dell'ammontare lordo delle remunerazioni<sup>76</sup>. Siccome lo Stato di residenza può imporre illimitatamente il reddito del lavoro, esso deve eliminare la doppia imposizione nel modo seguente<sup>77</sup>:

- se il frontaliere risiede in Germania e lavora in Svizzera: la Germania concede un credito d'imposta per le imposte pagate in Svizzera;
- se il frontaliere risiede in Svizzera e lavora in Germania: la Svizzera riduce di un quinto l'importo lordo delle remunerazioni imponibili (nel caso di un reddito di 100 viene imposto 80).

Secondo l'art. 15a cpv. 2 CDI-D è considerato frontaliere ai sensi dell'art. 15a cpv. 1 CDI-D «ogni persona residente di uno Stato contraente il cui luogo di lavoro è situato nell'altro Stato contraente, dal quale rientra regolarmente al proprio domicilio. Se, dopo il lavoro, detta persona non rientra regolarmente al suo domicilio, essa perde la qualità di frontaliere 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». Non esiste per contro una nozione specifica che individua la zona di frontiera che, fino al 1993, era stabilita in 30 km dalla frontiera.

---

<sup>76</sup> BERNASCONI/FERRARI, pag. 202 seg. Per un approfondimento sulle questioni fiscali puntuali tra Svizzera e Germania si veda ENZ, n. 259 segg.

<sup>77</sup> CONSIGLIO FEDERALE, Ristorno delle imposte alla fonte a carico dei frontalieri, Rapporto del Consiglio federale in adempimento del postulato Meinrado Robbiani 11.3607, del 16.06.2011, pag. 6.

Nei rapporti tra Svizzera e Germania sull'imposizione dei frontalieri, la giurisprudenza del Tribunale federale non incide – in sostanza – poiché l'art. 15a cpv. 1 CDI-D consente alla Svizzera, quale Stato in cui viene esercitata l'attività lucrativa dipendente, di prelevare un'imposta del 4.5% sulla massa salariale. Alla Germania, quale Stato di residenza, la CDI-D assegna l'imposizione integrale del reddito del lavoro, tuttavia per ovviare ad un problema di doppia imposizione del reddito è tenuta a concedere al suo residente un credito d'imposta per le imposte (pari al 4.5% del salario lordo e dunque significativamente inferiori alle imposte generalmente riscosse in Germania su tale salario) pagate in Svizzera. Ne consegue che è compito della Germania considerare la situazione personale e familiare del residente, siccome la competenza impositiva (quantitativamente primaria) del reddito del lavoro viene assegnata allo Stato di residenza. Non è dunque necessario che la Svizzera applichi la giurisprudenza del Tribunale federale, altrimenti la situazione personale e familiare del contribuente verrebbe presa in considerazione due volte, così generando un «conflitto positivo».

### **3.4. *L'Accordo fiscale tra i Cantoni di Berna, Basilea Campagna, Basilea Città, Giura, Neuchâtel, Soletta, Vallese e Vaud e la Francia***

Il Consiglio federale, in nome dei Cantoni di Berna, Basilea Campagna, Basilea Città, Giura, Neuchâtel, Soletta, Vallese e Vaud, e la Repubblica francese hanno disposto all'art. 1 dell'Accordo con la Francia riguardante l'imposizione delle remunerazioni dei frontalieri dell'11.04.1983, che i salari, le paghe e altre simili remunerazioni riscossi dai frontalieri sono imponibili soltanto nello Stato in cui essi sono residenti<sup>78</sup>. All'art. 2 di questo Accordo si prevede che lo Stato di residenza del frontaliere versa allo Stato in cui è svolta l'attività una compensazione finanziaria pari al 4.5% della somma delle remunerazioni lorde annuali dei frontalieri. Questo Accordo è stato inserito nella Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza

---

<sup>78</sup> FF 1983 II 515; l'Accordo è entrato in vigore il 18 dicembre 1986.

nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale all'art. 17 cpv. 4 (CDI-F; RS 0.672.934.91)<sup>79</sup>.

L'espressione «lavoratore frontaliere» designa ogni persona residente di uno Stato che esercita un'attività dipendente nell'altro Stato presso un datore di lavoro stabilito in quest'altro Stato e che torna, di norma, ogni giorno nello Stato di cui è residente (art. 3 dell'Accordo).

Come con la Germania, anche con la Francia si presenta la medesima situazione. Lo specifico Accordo sui frontalieri dell'11.04.1983, che trova la sua base legale all'art. 17 cpv. 4 CDI-F, assegna alla Francia il diritto impositivo del reddito del lavoro conseguito in Svizzera da un suo residente. La Francia è poi tenuta a riversare ai Cantoni nei quali viene esercitata l'attività lucrativa dipendente il 4.5% della massa salariale lorda. Come con la Germania, dunque, anche in questo caso, è la Francia a farsi carico della situazione personale e familiare del frontaliere. La giurisprudenza del Tribunale federale sui «quasi residenti» è dunque in questo caso irrilevante.

### **3.5. L'Accordo fiscale tra il Canton Ginevra e la Francia**

Il Consiglio federale a nome della Repubblica del Canton Ginevra ha pattuito con la Francia il 29.01.1973 un accordo riguardante l'imposizione dei frontalieri. Il Canton Ginevra, sulla base dell'art. 17 cpv. 1 CDI-F, impone integralmente le remunerazioni percepite dai lavoratori attivi a Ginevra e residenti in Francia. Secondo l'art. 1 lett. *a*, *b* e *c* dell'Accordo franco-ginevrino, il Canton Ginevra riversa ogni anno ai Comuni francesi, i cui residenti lavorano a Ginevra, una compensazione finanziaria del 3.5% sulla massa salariale lorda<sup>80</sup>.

---

<sup>79</sup> BERNASCONI/FERRARI, pag. 203; ENZ, n. 398 segg., in particolare n. 415 segg.

<sup>80</sup> BERNASCONI/FERRARI, pag. 204. L'Accordo tra la Repubblica francese e il Cantone di Ginevra non è di natura fiscale e verte esclusivamente su una compensazione finanziaria, sotto forma di versamento corrispondente al 3.5% della somma lorda degli stipendi versati ai lavoratori frontalieri domiciliati nei Dipartimenti francesi dell'Ain e dell'Alta Savoia. Questa compensazione finanziaria mira a prendere in considerazione gli oneri pubblici presi a carico da questi due Dipartimenti per i loro abitanti che lavorano a Ginevra (CONSIGLIO FEDERALE, pag. 8).

L'Accordo franco-ginevrino non prevede deroghe alla CDI-F per l'imposizione dell'attività lucrativa dipendente. Pertanto, si applica la norma generale dell'art. 17 CDI-F. Una persona domiciliata in Francia che esercita un'attività lucrativa a Ginevra è imponibile in Svizzera (art. 17 cpv. 1 CDI-F). In quanto Paese di domicilio, la Francia evita la doppia imposizione concedendo un credito d'imposta per i montanti pagati in Svizzera (art. 25 lett. *a* cpv. 1 CDI-F)<sup>81</sup>.

In questo caso non è prevista esplicitamente la definizione di frontaliere. Tuttavia, l'Accordo si applica a tutte le persone che esercitano un'attività lucrativa dipendente a Ginevra ma che sono domiciliate nei Dipartimenti dell'Ain e dell'Alta Savoia<sup>82</sup>.

Come nei precedenti accordi, anche in questo caso la Francia, tassando ai sensi dell'art. 17 cpv. 1 CDI-F e concedendo poi il credito d'imposta ai sensi dell'art. 25 lett. *a* cpv. 1 CDI-F, è posta nella condizione di considerare – in principio – la situazione personale e familiare del suo residente. Per questa ragione, appare discutibile la sentenza del Tribunale federale del 26.01.2010, in cui l'Alta Corte si è completamente disinteressata di esaminare la situazione in punto di diritto e di fatto nello Stato di residenza, ossia se la Francia, quale Stato della residenza, fosse in grado di prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente ai fini della personalizzazione dell'imposta (situazione nella quale, peraltro, la Francia ordinariamente versa). Nei rapporti tra la Francia e il Canton Ginevra, la situazione personale e familiare del frontaliere viene normalmente presa in considerazione da parte dello Stato di residenza e, in tali casi, l'applicazione della giurisprudenza del Tribunale federale sui «quasi residenti» ha l'effetto di considerare due volte la situazione personale e familiare del frontaliere, una prima volta in Svizzera, quale Stato della fonte, e una seconda volta in Francia, quale Stato di residenza.

---

<sup>81</sup> CONSIGLIO FEDERALE, pag. 8; ENZ, n. 430.

<sup>82</sup> CONSIGLIO FEDERALE, pag. 8; ENZ, n. 424.

### 3.6. *L'Accordo fiscale tra la Svizzera e l'Austria*

Il Protocollo firmato a Vienna tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria il 30.6.1974, modificato il 21.3.2006 (RS 0.672.916.312), prevede che i frontalieri sono assoggettati ad imposta nello Stato in cui viene svolta l'attività lucrativa. L'Austria mantiene tuttavia il diritto di prelevare un'imposta sui redditi e per evitare la doppia imposizione applica il metodo del credito d'imposta secondo l'art. 23 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 (CDI-A; RS 0.672.916.31). L'Austria beneficia pure di un versamento compensatorio pari al 12.5% calcolato sul gettito fiscale svizzero proveniente dall'imposizione dell'attività dipendente (art. 15 cpv. 1 CDI-A) di tutti i residenti in Austria (n. 4 del Protocollo finale alla CDI-A). La compensazione è versata da tutti i Cantoni svizzeri a favore dello Stato centrale austriaco<sup>83</sup>.

Sino al 2006 l'art. 15 cpv. 4 CDI-A conteneva una propria definizione di frontaliere, secondo cui quest'ultimo doveva risiedere nella zona limitrofa di uno Stato e lavorare nella zona limitrofa dell'altro Stato facendo regolarmente la spola nei giorni feriali. Il sistema impositivo era simile a quello previsto tra la Svizzera e la Germania<sup>84</sup>.

L'Austria nel 2003 ha avanzato la richiesta di rinegoziare l'imposizione dei frontalieri, poiché con l'ALC sono considerati frontalieri anche le persone che ritornano al luogo del proprio domicilio almeno una volta alla settimana (soggiornanti settimanali) e non è più necessario un rientro giornaliero, come previsto dalla convenzione svizzero-austriaca<sup>85</sup>. La nozione di frontaliere è quindi conforme all'ALC e, per questa ragione, si è rinunciato a definire una specifica zona di frontiera.

---

<sup>83</sup> BERNASCONI/FERRARI, pag. 204 seg.; CONSIGLIO FEDERALE, pag. 6; ENZ, n. 381 segg.

<sup>84</sup> Lo Stato del luogo di lavoro poteva riscuotere sui redditi del lavoro un'imposta del 3% mediante trattenuta alla fonte, mentre lo Stato di residenza che poteva imporre illimitatamente tale reddito era però tenuto a concedere un credito d'imposta per l'imposta del 3% sul salario pagata nello Stato del lavoro.

<sup>85</sup> FF 2006 4723, pagg. 4725-4726.

Siccome l'Austria mantiene il diritto di prelevare l'imposta sui redditi prodotti in Svizzera dai propri residenti e concede poi un credito a tali contribuenti per le imposte riscosse dalla Svizzera, essa si trova solitamente nella condizione di prendere in considerazione la situazione personale e familiare dei frontalieri residenti. Pertanto, a meno che la concessione del credito per le imposte riscosse dalla Svizzera non determini un sostanziale azzeramento delle imposte dovute in Austria (rendendo di fatto impossibile per tale Stato la presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente), l'applicazione della giurisprudenza del Tribunale federale relativa ai «quasi residenti» produce gli stessi effetti (criticabili) che sono stati considerati precedentemente con riferimento ai rapporti tra la Francia e il Canton Ginevra.

### **3.7. *L'Accordo fiscale tra la Svizzera e il Liechtenstein***

La Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein su diverse questioni di ordine fiscale (CDI-FL; RS 0.672.951.43), all'art. 5 cpv. 2 regola l'imposizione dei frontalieri che esercitano un'attività lucrativa dipendente e prevede, per questi redditi, un diritto d'imposizione esclusivo nello Stato di residenza<sup>86</sup>. La CDI-FL si distingue dalle altre CDI perché disciplina solo alcune questioni relative all'imposizione del reddito<sup>87</sup>.

Ai sensi dell'art. 5 cpv. 2 CDI-FL sono lavoratori frontalieri quelle persone che hanno domicilio in uno Stato, il cui luogo di lavoro è situato nell'altro Stato e che vi si recano, in linea di massima, ogni giorno feriale.

L'art. 5 cpv. 2 CDI-FL prevede che soltanto lo Stato di residenza può tassare il reddito del lavoro. La giurisprudenza del Tribunale federale relativa ai «quasi residenti» è dunque irrilevante in questo caso.

### **3.8. *L'Accordo fiscale tra la Svizzera e l'Italia***

Il regime fiscale applicabile ai redditi ricevuti in corrispettivo di un'attività dipendente dai lavoratori frontalieri è regolato dall'Accordo tra la

---

<sup>86</sup> BERNASCONI/FERRARI, pag. 202; ENZ, n. 460 segg.

<sup>87</sup> CONSIGLIO FEDERALE, pag. 9.

Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 03.10.1974 (Accordo sui frontalieri; RS 0.642.045.43).

L'art. 1 dell'Accordo sui frontalieri assegna il diritto impositivo esclusivo dei redditi da attività lucrativa dipendente conseguiti dalle persone che risiedono nella zona di frontiera (20 km dal confine) allo Stato nel quale viene esercitata tale attività. Tuttavia all'art. 2 si precisa che i Comuni italiani hanno diritto, come contropartita, al riversamento pari al 40% delle imposte pagate in Svizzera da parte dei Cantoni di Grigioni, Ticino e Vallese (ridotto al 38.8% a seguito del Processo verbale di Roma e Lugano del 7-8.07.1985).

Le ragioni della scelta di questo metodo sono così motivate da questo stralcio di messaggio del Consiglio federale del 2 luglio 1975<sup>88</sup>: *«In un primo tempo i negozianti italiani evocarono la necessità di convenire sul principio dell'imposizione dei frontalieri nello Stato di residenza sottolineando che queste persone sono soprattutto a carico dei loro Comuni di residenza e non dello Stato in cui lavorano. Di fronte all'opposizione formale della Svizzera, per la quale un simile disciplinamento avrebbe significato la perdita di tutti gli introiti fiscali versati dai frontalieri, i negozianti italiani proposero la soluzione detta "ginevrina" consistente nell'ancoramento del principio dell'imposizione nel luogo di lavoro e nella restituzione dalla Svizzera all'Italia di una parte delle imposte così riscosse. Per determinare l'ammontare della restituzione, non ci si basò tuttavia sull'ammontare lordo dei salari dei frontalieri (soluzione male adattata alle condizioni esistenti nei Cantoni vicini all'Italia), ma sull'ammontare lordo delle imposte (federali, cantonali e comunali) riscosse dai Cantoni. Si convenne dunque che la Svizzera avrebbe restituito all'Italia, a favore dei Comuni di residenza dei frontalieri, il 40% delle imposte pagate dai frontalieri».*

Nell'Accordo sui frontalieri *«si è rinunciato a dare una definizione del frontaliere per le difficoltà di trovare una definizione soddisfacente e per il timore che essa rappresentasse un precedente forse infelice per altri*

---

<sup>88</sup> FF 1975 II 329, pagg. 333-334.

*accordi*»<sup>89</sup>. Da tale ricostruzione storica emerge dunque un indizio concreto che detta lacuna fosse espressamente voluta dal legislatore<sup>90</sup>.

Ad ogni modo va considerato che, sulla base del Processo verbale di Roma e Lugano del 1985, il ristorno è stato ridotto dal 40% al 38.8% delle imposte incassate, poiché una parte dei frontalieri non ritornava regolarmente al luogo di domicilio. Oltre a questo, nel luglio 2008, l'autorità fiscale italiana, rispondendo ad un interpello, ha definito frontaliere ai sensi dell'Accordo sui frontalieri quella persona che rientra quotidianamente al proprio domicilio<sup>91</sup>. In conformità a queste considerazioni è lecito presumere che la nozione di frontaliere dovrebbe essere collegata al rientro giornaliero al luogo di residenza<sup>92</sup>.

Si possono qui configurare due situazioni diverse applicabili ai lavoratori frontalieri nell'ambito dell'applicazione della giurisprudenza del Tribunale federale<sup>93</sup>:

- una concernente i frontalieri che ricadono nell'Accordo sui frontalieri, e
- l'altra concernente i frontalieri che, invece, non vi ricadono e ai quali è applicabile la disposizione convenzionale tra Italia e Svizzera.

---

<sup>89</sup> *Ibidem*, pag. 335.

<sup>90</sup> ENZ, n. 435.

<sup>91</sup> Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, Ufficio Fiscalità generale, Prot. n. 904-45720/2008, Interpello 904-276/2008-ART.11, legge 27.07.2000, n. 212. Istanza presentata il 27.03.2008, decisione del 23.07.2008.

<sup>92</sup> Parte della dottrina conferma questa tesi interpretando allo stesso modo la nozione di frontaliere negli accordi fiscali tra Svizzera e Italia e tra Svizzera e Francia per quanto concerne Ginevra. Il parallelismo è da ricondurre alla compensazione finanziaria prevista per le spese sostenute dai Comuni italiani a causa dei frontalieri che risiedono sul loro territorio ed esercitano un'attività dipendente sul territorio dei Cantoni svizzeri interessati. Sulla base di questo criterio, la dottrina sostiene si possa applicare, per analogia, la definizione di frontaliere che il Tribunale federale ha definito nei rapporti con la Francia, ovvero, di regola, è un frontaliere colui che oltrepassa almeno due volte durante il giorno ferialo la frontiera per andare ad esercitare la propria attività dipendente e per poi far ritorno al proprio luogo di residenza (cfr. ENZ, n. 437 segg., con riferimento alla sentenza TF del 19.06.1984, consid. 4 = ASA 55 1986/87 585).

<sup>93</sup> DTF 136 II 241 = ASA 79 479 = RF 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308.

Ma andiamo con ordine. L'art. 15 cpv. 1 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI-I; RS 0.672.945.41) stabilisce che i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe sono imponibili nello Stato in cui l'attività è svolta. Il quarto capoverso dell'art. 15 prevede che il regime fiscale applicabile ai redditi ricevuti per un'attività dipendente dei lavoratori frontalieri è regolato dall'Accordo sui frontalieri, i cui articoli da 1 a 5 costituiscono parte integrante della CDI-I. L'art. 1 dell'Accordo sui frontalieri statuisce che i salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione dei lavoratori frontalieri che esercitano un'attività dipendente sono imponibili soltanto dove l'attività è svolta. Ciò significa che un italiano residente nella zona di frontiera (raggio di 20 km dal confine italo-svizzero) che consegue un reddito da attività lucrativa dipendente in Svizzera, non è tenuto a dichiarare tale reddito in Italia poiché lo stesso è imponibile soltanto in Ticino. L'inciso «soltanto» non è invece contenuto nell'art. 15 cpv. 1 CDI-I. Ciò significa che una persona non residente nella zona di frontiera, che consegue un reddito da attività lucrativa dipendente in Ticino, è invece tenuta a dichiarare tale reddito in Italia ai sensi della CDI-I. L'Italia a sua volta concede un credito d'imposta per le imposte pagate in Svizzera ai sensi dell'art. 24 cpv. 2 CDI-I.

Ne consegue che quando un residente in Italia:

- a) *abita nella zona di frontiera (per esempio Como o Varese)*: egli non deve dichiarare in Italia il reddito da lavoro conseguito in Ticino/Grigioni/Vallese. Di conseguenza, se egli realizzasse la totalità o la quasi totalità dei propri redditi da lavoro in Svizzera, quest'ultima dovrebbe trattarlo come un proprio residente e concedergli la possibilità di fruire di tutte le deduzioni previste dal suo sistema fiscale. La giurisprudenza del Tribunale federale sui «quasi residenti» è applicabile in considerazione dell'Accordo sui frontalieri, il quale prevede che lo Stato di residenza (l'Italia) è tenuto ad utilizzare il sistema dell'esenzione per i redditi conseguiti nello Stato della fonte (la Svizzera). Ne discende, a ragione, che l'Italia non può tener conto della situazione personale e familiare del frontaliere e che quindi la Svizze-

ra deve ovviare al «conflitto negativo». Diversa è invece la fattispecie quando il frontaliere consegue meno del 90% del suo reddito complessivo in Svizzera, poiché secondo la giurisprudenza del Tribunale federale non si tratta di un «quasi residente»;

- b) *non abita nella zona di frontiera (per esempio Milano o Monza)*: egli è obbligato a dichiarare in Italia il reddito da lavoro conseguito in Ticino/Svizzera. Il diritto interno italiano prevede poi per i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero in zone di frontiera (Svizzera inclusa) una franchigia d'imposta sui primi 6700 euro<sup>94</sup>. L'Italia è poi tenuta a concedere al suo residente che lavora in Svizzera un credito d'imposta per le imposte pagate in Svizzera. Quindi l'Italia è teoricamente nella condizione di prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente (e al contempo di detrarre il credito per le imposte estere), anche qualora questi derivi la quasi totalità del proprio reddito dall'attività prestata in Svizzera. Nell'ipotesi – comune, in considerazione delle significative differenze quantitative tra le aliquote d'imposta vigenti in Svizzera ed in Italia – in cui tale possibilità teorica si manifesti come concreta ed effettiva, se la Svizzera, in base alla giurisprudenza del Tribunale federale sui «quasi residenti», dovesse prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente, si genererebbe un «conflitto positivo», con un effetto che, ai fini del gettito fiscale, andrebbe esclusivamente a vantaggio dello Stato italiano. Infatti, in tale caso, un frontaliere italiano, residente in un Comune al di fuori della zona dei 20 km dalla frontiera, che chiedesse l'applicazione della giurisprudenza del Tribunale federale sulla non discriminazione in ambito di ALC, potrebbe beneficiare dello stesso trattamento fiscale riservato ai residenti in Svizzera e, quindi, le sue imposte pagate in Svizzera sarebbero presumibilmente inferiori. Ne conseguirebbe che tale frontaliere, tenuto a dichiarare lo stesso reddito anche in Italia, beneficerebbe nel suo Stato di residenza di un credito d'imposta inferiore per le imposte pagate in Svizzera.

---

<sup>94</sup> NICOLA FASANO, *Frontalieri italiani con franchigia anche per il 2013*, NF 8/2013, pag. 20.

Ammettiamo ora per ipotesi che un frontaliere italiano consegua un reddito da lavoro di 100 in Svizzera e che la relativa imposta alla fonte ammonti a 15. Se egli chiedesse l'applicazione della giurisprudenza del Tribunale federale, poiché 100 rappresenta la totalità dei suoi redditi, la Svizzera applicherebbe il principio di non discriminazione e la sua imposta ammonterebbe, per ipotesi, a 10. Il reddito da lavoro verrebbe dichiarato anche in Italia e supponiamo che la relativa imposta (al lordo del credito per imposte estere) sia pari a 20. Per il frontaliere italiano l'applicazione del principio di non discriminazione non avrebbe alcuna ripercussione ai fini del calcolo delle imposte (al lordo del credito per imposte estere) italiane, le quali resterebbero pari a 20. Dunque, qualora non si applicasse in Svizzera la giurisprudenza del Tribunale federale sulla non discriminazione, il frontaliere italiano pagherebbe 15 in Svizzera e 5 in Italia; qualora, invece, fosse applicata in Svizzera tale giurisprudenza, il frontaliere pagherebbe 10 in Svizzera e 10 in Italia: il vantaggio non andrebbe quindi ad appannaggio del lavoratore, ma esclusivamente dello Stato italiano. Ovviamente la situazione sarebbe diversa nell'ipotesi, invero marginale, in cui le imposte italiane (al lordo del credito per imposte estere) ammontassero a 11. In questo caso, l'applicazione in Svizzera della giurisprudenza del Tribunale federale sulla non discriminazione garantirebbe al frontaliere di ridurre effettivamente il suo carico fiscale complessivo (1 in Italia e 10 in Svizzera, invece che 0 in Italia e 15 in Svizzera) e di accreditare per intero in Italia le imposte riscosse in Svizzera. In quest'ultimo caso, dunque, il vantaggio fiscale non andrebbe (prioritariamente) ad appannaggio dello Stato italiano, ma del lavoratore frontaliere.

#### **4. L'avamprogetto di legge federale sui «quasi residenti»**

##### ***4.1. Le proposte del Consiglio federale***

Il 13.12.2013 il Consiglio federale ha posto in consultazione un avamprogetto di Legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, al fine di rendere compatibile il sistema di imposizione alla fonte con i principi enunciati dal Tribunale fe-

derale con la sentenza del 26.01.2010<sup>95</sup>. Più precisamente il Consiglio federale propone diverse modifiche per le seguenti categorie di persone<sup>96</sup>:

- a) i contribuenti residenti assoggettati all'imposta alla fonte il cui reddito lordo supera un determinato importo saranno sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore. Questo importo dovrà essere fissato a un livello nettamente inferiore rispetto a quello previsto nel diritto vigente<sup>97</sup>. Tutti gli altri contribuenti residenti assoggettati all'imposta alla fonte possono richiedere una tassazione ordinaria ulteriore;
- b) le persone che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, realizzano gran parte dei loro proventi in Svizzera soddisfano le condizioni della cd. «quasi residenza» e possono fare richiesta di tassazione ordinaria ulteriore;
- c) per tutti gli altri contribuenti non residenti l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio. L'imposta alla fonte sostituisce l'imposta federale diretta riscossa sul reddito da attività lucrativa secondo la procedura ordinaria. Non vengono concesse successivamente altre deduzioni.

Di interesse è la lett. b) che codifica per la prima volta in una disposizione di legge i «quasi residenti». Gli artt. 99a AP-LIFD e 35a AP-LAID stabiliscono infatti la possibilità per le persone non residenti di presentare richiesta di una tassazione ordinaria ulteriore entro la fine del mese di marzo dell'anno civile successivo all'anno fiscale, quando: a) la parte preponderante dei loro proventi mondiali è imponibile in Svizzera e che b) la loro situazione è paragonabile a quella di un contribuente domiciliato in Svizzera.

Dal Rapporto esplicativo il valore soglia in base al quale viene determinata la quasi residenza non deve essere stabilito nella legge ma a livello di ordinanza. Il parametro del 90% deve essere previsto come valore di riferimento più probabile<sup>98</sup>. Inoltre, sempre dal Rapporto esplicativo,

---

<sup>95</sup> DTF 136 II 241 = ASA 79 479 = RF 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308.

<sup>96</sup> DFF, Rapporto esplicativo, pag. 2 seg.

<sup>97</sup> Secondo il diritto cantonale ticinese, tale importo ammonta a fr. 120'000 (art. 12 del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2014).

<sup>98</sup> DFF, Rapporto esplicativo, pag. 13.

emerge che la soglia minima del 90% per i proventi conseguiti nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro non costituisce una regola ferrea, anche in considerazione di una recente sentenza della CGUE del 10.05.2012<sup>99</sup>, secondo la quale il diritto dell'UE impone ai propri Stati membri di trattare alla stregua di un residente, a certe condizioni, una persona assoggettata all'imposta alla fonte senza domicilio fiscale anche qualora i proventi conseguiti dalla stessa nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro non raggiungano la soglia del 90%. Tale obbligo sussisterebbe, ad esempio, nel caso in cui i proventi complessivi fossero così bassi da impedire allo Stato di residenza di prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente<sup>100</sup>.

#### ***4.2. Alcune critiche alla proposta del Consiglio federale***

La proposta del Consiglio federale volta a recepire nella LIFD e nella LAID la giurisprudenza del Tribunale federale relativa ai «quasi residenti» desta più di una perplessità. Infatti, a nostro modo di vedere, né la giurisprudenza del Tribunale federale, né tantomeno le proposte del Consiglio federale, possono applicarsi se non si è prima esaminato quale metodo viene utilizzato dallo Stato di residenza per evitare i casi di doppia imposizione e quale sia la situazione di fatto alla quale tale metodo è applicato. Qualora lo Stato di residenza, sulla base di una disposizione convenzionale pattuita con la Svizzera, applichi il metodo del credito d'imposta e si trovi nella condizione di prendere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente residente ed, al contempo, di garantire la piena detraibilità di detto credito, non si vede la ragione per cui la Svizzera dovrebbe considerare la situazione personale e familiare del contribuente, a maggior ragione avendo lo Stato di residenza a disposizione tutte le informazioni necessarie per valutare la capacità contributiva globale del contribuente. Al contrario, qualora lo Stato di residenza applichi il metodo dell'esenzione (o, applicando il metodo del credito, non sia nella condizione di poter garantire la detrazione del credito per imposte estere e, al contempo, di prendere in considerazione la

---

<sup>99</sup> CGUE 10.05.2012, causa C-39/10, *Commissione/Estonia*.

<sup>100</sup> DFF, Rapporto esplicativo, pag. 13.

situazione personale e familiare del contribuente), appare necessario che la Svizzera, sulla base della giurisprudenza della CGUE e del Tribunale federale, tenga conto della situazione personale e familiare del contribuente, in quanto il reddito viene di fatto tassato nello Stato del lavoro ed esentato nello Stato di residenza.

Un'applicazione unilaterale ed automatica, come quella prevista dagli artt. 99a AP-LIFD e 35a AP-LAID, creerebbe inevitabilmente numerosi «conflitti positivi» con conseguenti perdite di gettito fiscale per l'erario federale, cantonale e comunale, a tutto vantaggio degli Stati limitrofi che vedrebbero diminuire l'ammontare del credito d'imposta da restituire ai loro contribuenti tassati in Svizzera, considerando che il loro onere fiscale è generalmente superiore a quello svizzero.

Si osserva inoltre che il diritto interno svizzero nell'ambito dell'imposta alla fonte, per certe deduzioni, soprattutto quelle sociali (per esempio per figli a carico), va già oltre ai principi sanciti dalla CGUE nel caso *Schumacker* e a quelli previsti dal Tribunale federale nei rapporti intercantionali, poiché riconosce al non residente, che non consegue la totalità o la quasi totalità dei suoi redditi in Svizzera, l'importo pieno della deduzione sociale previsto dal diritto interno (artt. 86 cpv. 1 LIFD e 33 cpv. 3 LAID). Ora, se la volontà del legislatore è quella di introdurre nella legge una definizione di «quasi residente», è opportuno chiedersi se sia ancora equo concedere ai non residenti deduzioni anorganiche e generali in misura superiore a quanto richiesto dalla giurisprudenza della CGUE. Orbene, per i non residenti, che non conseguono la totalità o la quasi totalità dei loro redditi in Svizzera sarebbe più equo riconoscere quelle spese che sono concettualmente e direttamente legate al conseguimento del reddito (deduzioni organiche)<sup>101</sup> e, parimenti, non riconoscere gli altri tipi di deduzioni (anorganiche e sociali) qualora queste siano già prese in considerazione dallo Stato di residenza del contribuente<sup>102</sup>.

L'inserimento degli artt. 99a AP-LIFD e 35a AP-LAID dovrebbe quindi essere accompagnato da una revisione degli artt. 86 cpv. 1 LIFD e 33

---

<sup>101</sup> In conformità alla giurisprudenza *Gerritse* sopra richiamata.

<sup>102</sup> In conformità alla giurisprudenza *Schumacker*.

cpv. 3 LAID, ovvero dal disconoscimento – nella tariffa dell'imposta alla fonte – delle deduzioni per premi d'assicurazioni (artt. 33 cpv. 1 lett. *d, f* e *g* LIFD e 33 cpv. 3 LAID) nonché delle deduzioni degli oneri familiari (artt. 35 e 36 LIFD, art. 33 cpv. 3 LAID), risp. della deduzione per doppio reddito se entrambi i coniugi non residenti esercitano un'attività lucrativa in Svizzera senza conseguire la totalità o la quasi totalità dei loro redditi (artt. 86 cpv. 2 LIFD e 33 cpv. 2 LAID).

Per quanto riguarda invece le spese per il conseguimento del reddito, dovrebbe essere data la possibilità al contribuente non residente di ottenere una revisione della propria tassazione, qualora il datore di lavoro abbia trattenuto imposte troppo elevate in quanto siano dimostrate dal contribuente spese effettive superiori rispetto a quelle forfettarie stabilite dalla legge (artt. 138 cpv. 2 LIFD, 49 cpv. 4 LAID).

