

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA  
**VICTOR UCKMAR**

DIRETTORE RESPONSABILE  
**PROF. ANDREA AMATUCCI**

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI  
DI NAPOLI FEDERICO II

CONDIRETTORI

**PROF. FABRIZIO AMATUCCI**

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI  
DI NAPOLI FEDERICO II

**PROF. PASQUALE PISTONE**

UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU  
DI VIENNA

[www.edicolaprofessionale.com/DPTI](http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI)



Wolters Kluwer

CEDAM



## SOMMARIO 3/2021

## DOTTRINA

ANNA RITA CIARCIA, <i>Ancora sul diritto al silenzio (Brevi note alla luce della recente sentenza della Corte di giustizia UE)</i> .....	941
ARNO CRAZZOLARA, <i>Le società di persone nel diritto tributario internazionale</i> .....	956
ALESSANDRO D'AMELIO – GIULIO SOANA, <i>Blockchain technology to prevent tax frauds and money laundering in the European Customs Union: quo vadis?</i> .....	1010
PABLO CHICO DE LA CÁMARA, <i>State aids and asymmetrical tax measures in Regional Taxes on Large Retail Establishments</i> .....	1050
ALBERTO MARIA GAFFURI, <i>Stabile organizzazione e patrimoni destinati</i> .....	1061
ANTONIO GUIDARA, <i>I rapporti tra diritto tributario e diritto amministrativo: impressioni che muovono dall'esperienza della codificazione latino-americana</i> .....	1076
MARIA PIA NASTRI, <i>L'habeas data in materia tributaria fra procedimento amministrativo e diritto europeo</i> .....	1112
SAMUELE VORPE, <i>Il nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri tra Svizzera ed Italia</i> .....	1146

## RUBRICHE

GIUSEPPE CORASANITI, <i>Convenzioni internazionali</i> .....	1209
MARIA GIUSEPPINA VALENTE, <i>Fiscalità dell'Unione Europea</i> .....	1220
DANIELE MANDELLI, <i>Internet</i> .....	1248
GIOACCHINO GALIZIA, <i>Rassegna della Corte di giustizia</i> .....	1250

**Sentenze della Corte di giustizia europea europea**

Sentenze del 17 giugno 2021, cause, C-58/20 e 59/20, K DBKAG Vs. Amministrazione finanziaria di Linz, Austria .....	1250
---	------

Sentenza del 3 giugno 2021, causa, C-931/19, WEG Titanium Vs. Amministrazione tributaria della città di Vienna, Austria .....	1251
Sentenza del 3 giugno 2021, causa, C-182/20, BDE, DT Vs. Amministrazione finanziaria, Romania, Ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria .....	1152
Sentenza del 20 maggio 2021, causa, C-4/20, «ALTI» OOD Vs. Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate, Bulgaria .....	1153
Sentenza del 12 maggio 2021, causa C-844/19, CS Vs. Ufficio delle imposte austriaco, sede di Judenburg Liezen, Austria; Ufficio delle imposte austriaco, sede della città di Graz, Austria Vs. Techno-Rent International GmbH .....	1254
Sentenza del 29 aprile 2021, causa C-480/19, E .....	1255
Sentenza del 22 aprile 2021, causa C-703/19, J.K.Vs. Direttore dell'amministrazione tributaria di Katowice, Polonia .....	1256
Sentenza del 15 aprile 2021, causa C-593/19, SK Telecom Co. Ltd Vs. Ufficio delle imposte della città di Graz, Austria .....	1257
Sentenza del 15 aprile 2021, causa, C-846/19, EQ Vs. Amministrazione tributaria lussemburghese .....	1258
Sentenza del 15 aprile 2021, causa C-868/19, M-GmbH Vs Centro delle finanze pubbliche di Berlino – Persone giuridiche, Germania .....	1260

### COMMENTO ALLE SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

LORENZO BIANCHI, <i>La rettifica dell'iva indebita in fase di verifica e di accertamento non ancora definitivo</i> .....	1261
MENITA GIUSY DE FLORA, <i>Riflessioni sul diritto di accesso agli atti tributari: tra disciplina domestica e diritto europeo</i> .....	1282
LUCA DERQUI, <i>Obbligo di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE e rimedi interni alle violazioni del diritto UE da parte del giudice nazionale di ultima istanza: il caso dei "chiropratici"</i> ....	1304
STEFANO GRISOLIÀ, <i>Il ne bis in idem: difesa di un principio fondamentale tra procedimento penale e procedimento tributario</i> ....	1328

KATIA GUARINI, <i>Il luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto</i> .....	1351
SERGIO MESSINA, <i>Sulla disciplina europea relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti sorti in altri Stati membri</i> .....	1366
STEFANO MARIA RONCO, <i>Cooperazione tra Stati membri e doppia imposizione iva: un percorso ancora irto di ostacoli</i> .....	1413
Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	1441
Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	1443
Manifesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	1445

**I contributi pubblicati nella sezione "Dottrina" e le note a sentenza sono stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore ordinario di diritto tributario.**

#### ERRATA CORRIGE

In merito al contributo di Giuseppe Francesco Patti, *Trattati, strutture "conduit" e passive income nella prassi e giurisprudenza nazionali*, in questa *Rivista*, 2021, 2, 580 ss., pubblichiamo qui di seguito l'integrazione del paragrafo 3.2.4., erroneamente non comparsa in prima pubblicazione.

#### 3.2.4. – L'ordinanza n. 17746 del 22 giugno 2021

La Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sul tema in disamina, seppure in maniera incidentale e non diffusa, con la recente ordinanza n. 17746 del 22 giugno 2021. In tale sede, è stato richiesto alla Corte di pronunciarsi sull'applicabilità del Trattato concluso tra Italia e Paesi Bassi in relazione ad un pagamento di *royalty* effettuato da una società italiana in favore di una società residente nei Paesi Bassi. Nel dettaglio, il contenzioso originava da un avviso di accertamento tramite il quale l'Amministrazione finanziaria aveva contestato la qualifica di beneficiario effettivo della società estera, ritenendo, di contro, che il beneficiario effettivo fosse una società residente in Italia<sup>1</sup>. Nell'avviso di accertamento, veniva, quindi, contestata la correttezza della misura della ritenuta applicata al pagamento di *royalty*, che avrebbe dovuto essere pari a quella prevista dalla normativa interna (*i.e.* il 30 per cento) in luogo di quella prevista dal Trattato rilevante (pari al 5 per cento, ai sensi dell'art. 12 di tale Trattato<sup>2</sup>). La Corte di Cassazione ha ritenuto di cassare la sentenza di secondo grado e rinviare la causa alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Ciò per consentire a tale

<sup>1</sup> La circostanza che l'Amministrazione finanziaria ritenesse che il beneficiario effettivo fosse una società italiana (e non il percipiente, società residente in olanda) non emerge chiaramente dall'ordinanza della Suprema Corte ma è riportata nella sentenza di appello del medesimo procedimento (sentenza n. 2897 del 29 giugno 2015, ud. 18 giugno 2015, della Commiss. Trib. Regionale, Brescia, Sez. LXV).

<sup>2</sup> L'art. 12 del Trattato concluso tra Italia e Paesi Bassi ha un testo sostanzialmente analogo a quello presente nel modello OCSE per gli articoli 10 ed 11.

100  
100  
100

## IL NUOVO ACCORDO SULL'IMPOSIZIONE DEI LAVORATORI FRONTALIERI TRA SVIZZERA ED ITALIA

**Abstract:** *In December 2020, 23rd, Switzerland, and Italy signed a new agreement on cross-border workers. Once parliamentary approval, it will replace the one dated October 1974, 3rd. These two documents differ for two main features: first of all, the absence of the expression "may be taxed only", abandoning the Swiss exclusive taxing power to welcome the possibility for both, Italy and Switzerland, to tax cross-border commuters. Secondly, the new-introducing limit of 80% for taxing through a withholding tax, ordinarily assessed on income from work in the State of the source (i.e. where s/he physically carries forward her/his working activity). Moreover, among other news, it is worth mentioning the impossibility for commuters covered by the Agreement to ask for ordinary taxation within the State of work (i.e. the State of the source), notwithstanding they get almost the whole income there. It follows that, even if welcomed by both Switzerland and Italy, there won't be enough space for the application of the Schumacker principles, as enacted by the European Court of Justice: the withholding tax, indeed, is the only satisfying method. As regards the "nowadays cross-border workers", the Agreement provides a transitory rule: all income earned by commuters involved within the Swiss work-market, in the three Cantons concerned (Ticino, Graubünden, and Wallis), will continue to be taxed only within the State of the source (i.e. Switzerland). On the other side, frontier Cantons still have to proceed with compensation to Italian frontier municipalities, as already stated by the 1974 Agreement, until the end of 2033.*

**Abstract:** L'Accordo tra Svizzera ed Italia concernente la fiscalità dei frontalieri, firmato dai due governi il 23 dicembre 2020, una volta approvato dai rispettivi parlamenti nazionali, andrà a sostituire quello del 3 ottobre 1974. Sono due gli aspetti rilevanti che differenziano l'Accordo appena firmato da quello del 1974: da un lato, l'assenza dell'avverbio "soltanto" che determina una tassazione concorrente nei due Paesi e, d'altro lato, un'imposizione limitata all'80% delle imposte alla fonte normalmente prelevate sui redditi da lavoro nello Stato in cui il frontaliere esercita la sua attività lucrativa. Si segnalano poi altre rilevanti novità, tra le quali l'impossibilità per i frontalieri che sottostanno all'Accordo di richiedere la tassazione ordinaria nello Stato del lavoro, ancorché vi conseguano la quasi totalità dei loro redditi in tale Stato. Ciò significa che la giurisprudenza "Schumacker" della Corte di giustizia dell'UE, recepita da entrambi nel diritto interno di entrambi i Paesi, non troverà applicazione, poiché l'imposta alla fonte diventa l'unico metodo valido. Inoltre, il reddito da attività lucrativa dipendente conseguito dagli "attuali" lavoratori frontalieri attivi nel mercato del lavoro ticinese, grigionese o vallesano, per effetto di una disposizione transitoria, continuerà ad essere tassato esclusivamente nello Stato in cui svolgono la loro attività, vale a dire in Svizzera. A loro volta, i Cantoni di frontiera saranno tenuti ad una compensazione finanziaria in favore dei Comuni di frontiera (c.d. ristorini), come già previsto dall'Accordo del 1974, sino alla fine del 2033.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. L'imposizione dei lavoratori frontalieri secondo il diritto interno – 2.1. Secondo il diritto svizzero – 2.2. Secondo il diritto italiano – 3. Dall'Accordo 1974 alla firma dell'Accordo 2020 – 3.1. Le raccomandazioni dell'OCSE – 3.2. La CDI CH-I e l'Accordo 1974 – 3.3. Le (poche) disposizioni regolanti l'Accordo 1974 – 3.4. La strada per giungere ad un nuovo Accordo – 3.4.1. Un decennio di accessi dibattiti politici e di violazioni del diritto internazionale – 3.4.2. La *Roadmap* e la parafatura di un nuovo Accordo nel 2015 – 3.4.3. Uno stallo durato cinque anni – 4. L'Accordo 2020 – 4.1. L'Accordo 2020 in breve – 4.2. La necessaria modifica dell'art. 15, par. 4, CDI CH-I – 4.3. Gli intenti dei due Stati (preambolo) – 4.4. L'ambito soggettivo di applicazione – 4.4.1. Le condizioni soggettive – 4.4.2. Le per-

sone fisiche residenti in uno dei due Stati contraenti – 4.4.2.1. Secondo il diritto svizzero – 4.4.2.2. Secondo il diritto italiano – 4.4.3. Lo *status* di lavoratore frontaliero – 4.4.3.1. Le condizioni soggettive – 4.4.3.2. Prima condizione: la nozione di residenza fiscale nella zona di frontiera – 4.4.3.3. Seconda condizione: lo svolgimento di un'attività lucrativa dipendente nell'area di frontiera per conto di una stabile organizzazione o di una base fissa – 4.4.3.4. Terza condizione: l'esigenza del rientro quotidiano – 4.5. L'ambito oggettivo di applicazione – 4.5.1. Il diritto impositivo concorrente – 4.5.2. La limitazione della potestà impositiva – 4.5.3. L'imposizione minima in capo ai frontalieri italiani – 4.5.4. La clausola di non discriminazione – 4.5.4.1. L'interpretazione della norma – 4.5.4.2. Il moltiplicatore comunale ticinese – 4.5.4.3. Le differenti deduzioni forfettarie ticinesi – 4.5.4.4. Il divieto del cumulo dei redditi secondo il Processo verbale del 1985 – 4.5.5. L'eliminazione della doppia imposizione – 4.5.5.1. In breve – 4.5.5.2. Secondo il diritto svizzero – 4.5.5.3. Secondo il diritto italiano – 4.5.6. L'imposizione alla fonte quale metodo definitivo – 4.5.6.1. La regola della "definitività" nell'Accordo 2020 – 4.5.6.2. I "quasi" residenti secondo il diritto fiscale svizzero – 4.5.6.3. I "quasi" residenti secondo il diritto fiscale italiano – 4.5.6.4. Le conseguenze per i "quasi" residenti che sottostanno all'Accordo 2020 – 4.6. Il regime transitorio per i lavoratori frontalieri italiani – 4.6.1. Il doppio binario – 4.6.2. La compensazione finanziaria limitata nel tempo – 4.7. La commissione mista e la procedura amichevole – 4.7.1. La procedura in senso lato – 4.7.2. La procedura in senso stretto – 4.8. La cooperazione amministrativa – 4.8.1. La tipologia di informazioni trasmesse – 4.8.2. Prima eccezione: estensione dello scambio di informazioni anche ai residenti fuori dalla zona di frontiera – 4.8.3. Seconda eccezione: esclusione dello scambio di informazioni per i lavoratori frontalieri "attuali" – 4.8.4. Le autorità competenti – 4.9. La norma antiabuso – 4.10. La clausola di riesame – 4.11. L'entrata in vigore – 5. Conclusione.

### 1. - Introduzione

Il 23 dicembre 2020 i rappresentanti dei governi di Svizzera ed Italia hanno sottoscritto un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri (di seguito Accordo 2020) <sup>(1)</sup> e un protocollo che modifica la Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra i due Paesi (CDI CH-I) <sup>(2)</sup>.

(1) Secondo una definizione generale, una persona viene considerata come un "lavoratore frontaliero" quando il domicilio e il luogo di lavoro si trovano in due Stati diversi e, di regola, oltrepassa quotidianamente la frontiera per svolgere l'attività lucrativa, mentre durante il tempo libero soggiorna nel luogo di domicilio. Questa definizione spesso diverge a dipendenza degli accordi pattuiti tra due Stati contraenti (M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, Berna, Stämpfli Verlag AG, 2012, 24, 27 e 38; P. Locher, A. Marantelli, A. Opel, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 4<sup>a</sup> ed., Berna, Stämpfli Verlag AG, 2019, 596; P. Parisi, *I frontalieri "svizzeri" dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, in NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, 28).

(2) Dipartimento federale delle finanze (di seguito DFF), *La Svizzera e l'Italia firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri*, Comunicato stampa, Berna, 23 dicembre 2020, in <<https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-81813.html>> (pagina consultata il 7 luglio 2021); Ministero dell'economia e delle finanze (MEF), *L'Italia e la Svizzera firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri*, Comunicato stampa n. 283, Roma, 23 dicembre 2020, in <<https://www.mef.gov.it/it/contenuti/comunicati-stampa/comunicato-stampa-283>> (pagina consultata il 7 luglio 2021).



Questo accordo andrà a sostituire quello attualmente vigente del 3 ottobre 1974 (di seguito Accordo 1974).

La revisione dell'Accordo 1974 è da ricercare nelle circostanze esterne che sono significativamente mutate da allora<sup>(3)</sup>. Da un lato, il quadro giuridico è completamente cambiato con l'entrata in vigore dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone il 1° giugno 2002 tra Svizzera e UE (di seguito ALC), le cui norme transitorie sono decadute il 1° giugno 2007. D'altro lato, anche l'importanza in termini assoluti di lavoratori frontalieri occupati, soprattutto nel Canton Ticino, è mutata: il numero dei frontalieri è più che raddoppiato nel solo periodo dal 2003 al 2020, passando da circa 33.000 a oltre 70.000 unità<sup>(4)</sup>. Questo significativo aumento è da attribuire ad un più alto livello salariale in Svizzera combinato con una minore pressione fiscale, rendendo vantaggioso lavorare in Svizzera e vivere in Italia<sup>(5)</sup>. Questa situazione genera degli effetti negativi sul mercato del lavoro nella regione di confine tra Svizzera e Italia, in particolare una riduzione del livello salariale nel Canton Ticino, che statisticamente è sempre stato significativamente inferiore alla media svizzera<sup>(6)</sup>. Inoltre, l'Italia, diversamente dal 1974, ha abrogato soltanto dal 1° gennaio 2001 l'esenzione sui redditi di lavoro dipendente prestatato all'estero in via continuativa ed esclusiva dalle persone fisiche fiscalmente residenti nel terri-

---

[www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/LItalia-e-la-Svizzera-firmano-un-nuovo-accordo-sull'imposizione-dei-lavoratori-frontalieri](http://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/LItalia-e-la-Svizzera-firmano-un-nuovo-accordo-sull'imposizione-dei-lavoratori-frontalieri) (pagina consultata il 7 luglio 2021).

<sup>(3)</sup> M. Bernasconi, D. Ferrari, *Lo scambio di informazioni e la misura del ristorno dei frontalieri. Questioni fiscali tra Italia e Svizzera*, Leggia, 2011, 25; M. Bernasconi, D. Ferrari, *L'Accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera. Violazione del diritto di reciprocità*, in *RtiD*, I-2008, 191; S. Dorigo, *L'Accordo italo-svizzero sui frontalieri del 1974 e la sua possibile denuncia*, in *NF*, 5/2014, 34; A. Opel, *Möglichkeiten und Folgen einer einseitigen Kündigung des Grenzgängerabkommens zwischen der Schweiz und Italien*, *Rechtsgutachten*, Lucerna, 15 luglio 2020, 33.

<sup>(4)</sup> Si veda la statistica sui lavoratori frontalieri pubblicata dall'Ufficio federale di statistica, disponibile in <https://www.bfs.admin.ch/bfs/it/home/statistiche/lavoro-reddito/attivita-professionale-orario-lavoro/occupati/svizzeri-stranieri/frontalieri.html> (pagina consultata il 7 luglio 2021). Cfr. anche Consiglio federale, *Richiesta del Cantone Ticino. Situazione iniziale e prospettiva di sviluppo. Rapporto del Consiglio federale in adempimento al postulato 15.3012 del 23 febbraio 2015 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati*, Berna, 16 ottobre 2015, 4; A. Opel, *Möglichkeiten und Folgen einer einseitigen Kündigung des Grenzgängerabkommens zwischen der Schweiz und Italien*, cit., 33.

<sup>(5)</sup> Consiglio federale, *Richiesta del Cantone Ticino. Situazione iniziale e prospettiva di sviluppo. Rapporto del Consiglio federale in adempimento al postulato 15.3012 del 23 febbraio 2015 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati*, cit., 8; A. Opel, *Möglichkeiten und Folgen einer einseitigen Kündigung des Grenzgängerabkommens zwischen der Schweiz und Italien*, cit., 33.

<sup>(6)</sup> Opel, *Möglichkeiten und Folgen einer einseitigen Kündigung des Grenzgängerabkommens zwischen der Schweiz und Italien*, cit., 33.

torio dello Stato italiano (art. 3, 3° comma, lett. c, d.p.r. n. 917/86, di seguito t.u.i.r.)<sup>(7)</sup>.

Sul fronte svizzero gli interventi politici aventi la finalità di giungere ad una rinegoziazione o addirittura ad una disdetta dell'Accordo 1974 sono stati innumerevoli<sup>(8)</sup>. In particolare, il Cantone Ticino ha rivendicato alle autorità politiche federali la rinegoziazione dell'Accordo 1974 per raggiungere tre obiettivi: (i) aumentare le entrate fiscali risultanti da una nuova soluzione, (ii) introdurre il principio di reciprocità e (iii) incrementare l'onere fiscale dei lavoratori frontalieri rispetto a quello attuale attraverso una piena imposizione del reddito in Italia<sup>(9)</sup>. Le rivendicazioni del Cantone Ticino hanno avuto un seguito attraverso un *memorandum* d'intesa, meglio noto come "Roadmap", firmato dai governi dei due Paesi il 23 febbraio 2015, mediante il quale essi si sono impegnati politicamente a giungere ad un nuovo accordo sulla fiscalità dei frontalieri<sup>(10)</sup>. La tanto attesa firma sull'Accordo 2020 è poi giunta dopo ben cinque anni di attesa, conditi da relazioni fiscali non sempre ottimali tra i due Paesi.

## 2. - *L'imposizione dei lavoratori frontalieri secondo il diritto interno*

### 2.1. - *Secondo il diritto svizzero*

Il diritto interno svizzero prevede un assoggettamento limitato alle imposte per coloro che, in qualità di soggetti non residenti, conseguono un reddito da attività lucrativa in Svizzera (artt. 5, cpv. 1, lett. a, della Legge federale sull'imposta federale diretta [di seguito LIFD] e 4, cpv. 2, lett. a della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [di seguito LAID]). I lavoratori frontalieri, non avendo domicilio o dimora fiscale in Svizzera, subiscono un'imposizione alla fonte sui redditi del lavoro dipendente ivi conseguiti sulla base di un'appartenenza economica con il territorio (artt. 91, cpv. 1, LIFD e 35,

---

<sup>(7)</sup> Tale disposizione, inizialmente non applicabile ai lavoratori frontalieri in quanto ritenuti mancanti della condizione della stabilità della permanenza all'estero, fu estesa ai lavoratori frontalieri solo nel 1998 (art. 38, 3° comma, primo periodo, l. n. 146/98) e per il breve termine di tempo compreso fino alla generale abrogazione dell'art. 3, 3° comma, lett. c), t.u.i.r. (G. Bizioli, R. Rossi, *L'Accordo fiscale sui frontalieri del 2020: profili costituzionali*, in *NF Edizione speciale*, 2021, *Accordo sulla fiscalità dei frontalieri*, 33).

<sup>(8)</sup> Cfr., *infra*, note 42 e 43.

<sup>(9)</sup> Consiglio federale, *Richiesta del Cantone Ticino. Situazione iniziale e prospettiva di sviluppo. Rapporto del Consiglio federale in adempimento al postulato 15.3012 del 23 febbraio 2015 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati*, cit., 8.

<sup>(10)</sup> DFF, Svizzera e Italia firmano un'intesa sulle questioni fiscali, Comunicato stampa, Berna, 23 febbraio 2015, in <<https://www.admin.ch/gov/it/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-56318.html>> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

cpv. 1, lett. a, LAID) <sup>(11)</sup>. Secondo il Tribunale federale affinché ciò avvenga è però necessario che l'attività lucrativa dipendente venga svolta fisicamente sul suolo svizzero. Non è, invece, sufficiente ricevere un salario da un datore di lavoro svizzero per configurare un assoggettamento limitato alle imposte <sup>(12)</sup>. Presupposto per la trattenuta è che la "fonte" si trovi, rispettivamente, in Svizzera e in un Cantone, ovvero che la retribuzione per il lavoro prestato sia pagata da un datore di lavoro con domicilio, sede o succursale nel Cantone <sup>(13)</sup>. Pertanto, se un lavoratore presta la sua attività per un datore di lavoro svizzero senza, tuttavia, essere presente sul territorio svizzero, non vi è una base legale sufficiente nel diritto interno per poterlo assoggettare all'imposta alla fonte sul reddito dell'attività lucrativa <sup>(14)</sup>.

L'allestimento delle aliquote riferite all'imposta alla fonte è di competenza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC) per l'imposta federale diretta (art. 85, cpv. 1, LIFD) e, se prendiamo quale esempio il Canton Ticino, del Consiglio di Stato per l'imposta cantonale (art. 106, cpv. 1, della Legge tributaria del Canton Ticino [di seguito LT]). L'imposta alla fonte è comprensiva della quota di imposta federale, cantonale e comunale (art. 33, cpv. 1, LAID).

L'onere fiscale cui sono sottoposti i contribuenti soggetti alla trattenuta alla fonte corrisponde essenzialmente, per effetto del principio della parità di trattamento, a quello che si avrebbe nel caso della tassazione in una procedura ordinaria, tanto è vero che la legge stabilisce <sup>(15)</sup>:

- l'allestimento delle aliquote conformemente a quelle per l'imposta sul reddito delle persone fisiche (artt. 85, cpv. 1, LIFD e 33, cpv. 1, LAID);
- la necessità di tener conto del cumulo dei redditi dei coniugi esercenti entrambi un'attività lucrativa e delle relative deduzioni (artt. 85, cpv. 3, LIFD e 33, cpv. 2, LAID);

---

<sup>(11)</sup> Cfr. M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 87 e 112; R. Matteotti, P. Vogt, N. Ezzaini, *Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie*, in *zsis* 1/2021, A3, 3.

<sup>(12)</sup> Decisione del Tribunale federale (di seguito DTF) 137 II 246 consid. 4 e 5, Sentenza del Tribunale federale (di seguito TF) 2C\_215/2009 del 1° ottobre 2009 = StE 2010 A 32 n. 14; R. Matteotti, P. Vogt, N. Ezzaini, *Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie*, cit., 3; A. Pedroli, *Il moltiplicatore d'imposta comunale nell'imposizione alla fonte dei frontalieri*, in *RtiD*, I-2015, 408.

<sup>(13)</sup> Sentenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino (di seguito CDT) 80.2017.312 del 4 novembre 2019 consid. 1.1.

<sup>(14)</sup> A. Pedroli, *Il moltiplicatore d'imposta comunale nell'imposizione alla fonte dei frontalieri*, cit., 408.

<sup>(15)</sup> Sentenza CDT 80.2017.312 del 4 novembre 2019 consid. 3.2.

- la deducibilità, in forma forfettaria, delle spese professionali, per premi assicurativi, nonché della deduzione per oneri familiari (artt. 85, cpv. 2, LIFD e 33, cpv. 3, LAID).

Una perfetta parità di trattamento tra contribuenti tassati ordinariamente e contribuenti tassati alla fonte non può essere raggiunta per delle evidenti ragioni di praticabilità, che impongono di procedere a delle semplificazioni, motivo per cui le particolarità individuali del contribuente tassato alla fonte, rilevanti ai fini fiscali, vengono considerate soltanto in modo limitato<sup>(16)</sup>.

## 2.2. - Secondo il diritto italiano

I soggetti non residenti sono assoggettati all'imposta soltanto per i redditi prodotti nel territorio dello Stato italiano (art. 3, 1° comma, t.u.i.r.) e, in particolare, per i redditi individuati al 1° comma dell'art. 23 t.u.i.r. Alla lett. *c* vi rientrano i redditi di lavoro dipendente prestato attraverso la presenza fisica nel territorio dello Stato italiano, il cui criterio di collegamento è dato dal luogo in cui viene svolta l'attività lavorativa. Pertanto, sarà considerato prodotto in Italia il reddito di lavoro subordinato soltanto se l'attività lavorativa viene svolta in Italia<sup>(17)</sup>. La normativa interna non prevede una durata minima della prestazione, affinché questa possa essere attratta a tassazione<sup>(18)</sup>. Il reddito conseguito in Italia viene assoggettato alle regole Irpef, nonché alle relative addizionali regionale e comunali, quest'ultime da pagarsi nel Comune dove il lavoratore presta la sua attività<sup>(19)</sup>. Dal reddito di lavoro dipendente è possibile beneficiare delle detrazioni oggettivamente ad esso legate (art. 13 t.u.i.r.)<sup>(20)</sup>. Non vengono, invece, considerate le detrazioni per oneri di famiglia (art. 24, comma 3, t.u.i.r.), salvo casi particolari<sup>(21)</sup>.

---

<sup>(16)</sup> A. Pedroli, *Il moltiplicatore d'imposta comunale nell'imposizione alla fonte dei frontalieri*, cit., 412.

<sup>(17)</sup> A. Dragonetti, *Redditi da lavoro dipendente*, in A. Dragonetti, V. Piacentini, A. Sfondrini (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, 8ª ed., Milano, 2019, 1150; M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2018, 480.

<sup>(18)</sup> A. Dragonetti, *Redditi da lavoro dipendente*, cit., 1150.

<sup>(19)</sup> A. Dragonetti, *Redditi da lavoro dipendente*, cit., 1152.

<sup>(20)</sup> V. Piacentini, C. Bernacchi, *Principi generali di tassazione: la residenza, i redditi esteri dei soggetti residenti ed i redditi italiani dei soggetti non residenti*, in A. Dragonetti, V. Piacentini, A. Sfondrini (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, 8ª ed., Milano, 2019, 519.

<sup>(21)</sup> V. Piacentini, C. Bernacchi, *Principi generali di tassazione: la residenza, i redditi esteri dei soggetti residenti ed i redditi italiani dei soggetti non residenti*, cit., 520. Per le eccezioni si rimanda all'art. 1, comma 1324, l. n. 296/2009.

### 3. - *Dall'Accordo 1974 alla firma dell'Accordo 2020*

#### 3.1. - *Le raccomandazioni dell'OCSE*

La tassazione dei lavoratori frontalieri a livello internazionale, in assenza di accordi specifici tra gli Stati confinanti, ricade nella norma generale di cui all'art. 15, par. 1, del Modello di Convenzione dell'OCSE in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (di seguito Modello OCSE), secondo la quale i redditi di lavoro dipendente sono imponibili soltanto nello Stato di residenza del lavoratore. Tuttavia, se l'attività lucrativa dipendente viene effettivamente esercitata nell'altro Stato contraente, allora i redditi di lavoro sono imponibili in quest'ultimo (Stato della fonte). In tal caso, mancando l'avverbio "soltanto" nell'allocatione della potestà impositiva<sup>(22)</sup>, lo Stato di residenza del lavoratore dipendente mantiene un diritto impositivo (concorrente) di imporre il reddito da lavoro unitamente allo Stato in cui viene svolta l'attività lucrativa, ma ha il conseguente obbligo di evitare la doppia imposizione attraverso l'uso del metodo del credito d'imposta<sup>(23)</sup> oppure dell'esenzione (artt. 23A e 23B Modello OCSE)<sup>(24)</sup>.

Secondo il Commentario al Modello OCSE non sono previste regole particolari per l'imposizione dei lavoratori frontalieri all'interno del Modello, poiché è preferibile che i problemi legati alle condizioni locali vengano risolti direttamente dagli Stati interessati<sup>(25)</sup>. In altre parole, lo Stato di residenza e lo Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa devono trovare una regola di riparto equa che tenga conto dei costi e del flusso dei frontalieri<sup>(26)</sup>. Si rendono, quindi, necessari degli accordi complemen-

---

(22) L'inciso "soltanto" attribuisce l'imposizione di un reddito esclusivamente ad uno dei due Stati contraenti (c.d. competenza esclusiva). L'altro Stato è, di conseguenza, obbligato ad esentarlo e ciò anche nell'ipotesi in cui lo Stato al quale viene conferito il diritto di tassare il reddito non esercita la propria potestà impositiva, poiché gli mancano le basi nel suo diritto interno (cfr. P. Locher, A. Marantelli, A. Opel, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, cit., 37; A. Contrino, P. Dell'Era, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, Taverne-Lugano, Edizione ACF, 2007, 76 ss.).

(23) Nel gergo giuridico svizzero viene chiamato "computo globale di imposta alla fonte". Si veda a tale riguardo l'Ordinanza federale sul computo di imposte alla fonte estere (di seguito OCIFE).

(24) A. Contrino, P. Dell'Era, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, cit., 133; M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 224 ss.

(25) Commentario al Modello OCSE, N 10 ad art. 15; M. Bernasconi, *L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974*, in RTT, giugno 1990, 293.

(26) Cfr. anche Oberson, *Précis de droit fiscal international*, 4<sup>a</sup> ed., Berna, Stämpfli Verlag AG, 2014, 617.

tari alle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio (di seguito CDI) nel caso in cui si vogliano scegliere soluzioni in deroga alla norma generale di cui all'art. 15, par. 1, Modello OCSE<sup>(27)</sup>. Ciò è stato il caso per quanto attiene all'imposizione dei lavoratori frontalieri tra Svizzera ed Italia<sup>(28)</sup>.

### 3.2. - *La CDI CH-I e l'Accordo 1974*

Svizzera e Italia hanno firmato il 3 ottobre 1974 un accordo relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine (di seguito Accordo 1974), entrato formalmente in vigore soltanto il 27 marzo 1979 con effetto retroattivo a decorrere dal 1° gennaio 1974 (art. 6, par. 2, Accordo 1974), dopo l'approvazione dei rispettivi parlamenti, unitamente alla 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 (di seguito CDI CH-I)<sup>(29)</sup>.

L'Accordo 1974 è parte integrante della CDI CH-I conformemente all'art. 15, par. 4, di quest'ultima<sup>(30)</sup>. Questa disposizione convenzionale prescrive, infatti, che il regime fiscale applicabile ai redditi ricevuti in corrispettivo da un'attività lucrativa dipendente da parte di lavoratori frontalieri viene regolato dall'Accordo 1974<sup>(31)</sup>.

### 3.3. - *Le (poche) disposizioni regolanti l'Accordo 1974*

L'art. 1 Accordo 1974 statuisce che i salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione dei lavoratori frontalieri sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta. È, quindi,

<sup>(27)</sup> M. Bernasconi, D. Ferrari, *Lo scambio di informazioni e la misura del ristorno dei frontalieri. Questioni fiscali tra Italia e Svizzera*, cit., 2565.

<sup>(28)</sup> Anche con gli altri Stati limitrofi sono previste delle regole particolari: per una panoramica dei diversi accordi sulla fiscalità dei frontalieri pattuiti dalla Svizzera, cfr. R. Matteotti, P. Vogt, N. Ezzaini, *Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie*, cit., 4 ss.; S. Vorpe, P. Arginelli, P. Altenburger, *Die Besteuerung der "Quasi-Ansässigen" in der Schweiz. Kritische Würdigung*, in ASA 83, 646 ss.; per quanto attiene all'Italia, cfr. G. Bizioli, R. Rossi, *L'Accordo fiscale sui frontalieri del 2020: profili costituzionali*, cit., 34 s.

<sup>(29)</sup> M. Bernasconi, D. Ferrari, *L'Accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera. Violazione del diritto di reciprocità*, cit., 193.

<sup>(30)</sup> M. Bernasconi, *La Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni e l'accordo dei frontalieri*, Tesi di laurea, Università Cattolica del Sacro Cuore, Milano, 1989, 294. Si veda anche l'art. 6, par. 3, Accordo 1974 di analogo tenore.

<sup>(31)</sup> A. Opel, *Möglichkeiten und Folgen einer einseitigen Kündigung des Grenzgängerabkommens zwischen der Schweiz und Italien*, cit., 7.

prevista una potestà impositiva esclusiva del reddito da lavoro dipendente nello Stato della fonte<sup>(32)</sup>. Di conseguenza, per effetto del diritto impositivo esclusivo del reddito da attività lucrativa dipendente nello Stato della fonte, si elimina automaticamente il rischio di una doppia imposizione<sup>(33)</sup>.

È interessante notare come la zona di frontiera dei 20 km dal confine italo-svizzero non sia disciplinata dall'Accordo 1974, bensì si fonda sull'Accordo (non pubblicato) del 21 ottobre 1928 tra la Svizzera e l'Italia sul piccolo traffico di confine<sup>(34)</sup>.

Nei confronti dei lavoratori frontalieri residenti al di fuori della zona di frontiera trova, invece, applicazione l'art. 15, par. 1, CDI CH-I, disposizione che non prevede una potestà impositiva esclusiva del reddito da lavoro dipendente, bensì concorrente, fermo restando il predetto obbligo di eliminare la doppia imposizione in capo allo Stato di residenza<sup>(35)</sup>.

---

(32) A dire il vero i Cantoni di frontiera (Grigioni, Ticino e Vallese) già disponevano di una potestà impositiva esclusiva senza che questo sollevasse un problema di doppia imposizione. Questa poiché il diritto interno italiano (art. 3, 3° comma, lett. c, t.u.i.r.) esentava sino al 2003 i redditi del lavoro dipendente conseguito all'estero in via continuativa da tutti i residenti in Italia (M. Bernasconi, D. Ferrari, *L'Accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera. Violazione del diritto di reciprocità*, cit., 195; M. Bernasconi, D. Negrini, F. Amadeo, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, in *NF*, 7/2020, 404; R. Franzè, *Il regime tributario italiano dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente prestate all'estero*, in *NF*, 5/2014, 14). L'abrogazione dell'esenzione da imposizione dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente prestate all'estero è stata poi sostituita dalla disciplina introdotta all'art. 51, comma 8-bis, t.u.i.r., secondo la quale il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che, nell'arco di dodici mesi, soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni sono determinati non già sulla base del reddito effettivamente percepito, bensì sulla base di un reddito convenzionalmente determinato annualmente mediante un decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale. I lavoratori frontalieri non possono essere destinatari di questa disciplina dal momento che non pernottano nello Stato estero per più di 183 giorni in un orizzonte temporale di dodici mesi (cfr. R. Franzè, *Il regime tributario italiano dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente prestate all'estero*, cit., 15; P. Parisi, *I frontalieri "svizzeri" dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, cit., 27 s.).

(33) A. Contrino, P. Dell'Era, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, cit., 129.

(34) M. Bernasconi, *L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974*, cit., 295. Altri Stati hanno previsto formalmente nelle loro CDI delle zone di frontiera pure della lunghezza d'aria di 20 km (cfr. M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 30, nota a più di pagina 45, con riferimento ad esempio ai rapporti tra Germania e Francia). L'elenco dei Comuni italiani di frontiera secondo l'Accordo 1974 è pubblicato dall'Ufficio delle imposte alla fonte e del bollo della Divisione delle contribuzioni ed è disponibile al seguente link: <[https://m4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-IF/Moduli\\_2019/Lista\\_comuni\\_italiani\\_-\\_frontiera\\_2019.pdf](https://m4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-IF/Moduli_2019/Lista_comuni_italiani_-_frontiera_2019.pdf)> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

(35) S. Vorpe, P. Arginelli, P. Altenburger, *Die Besteuerung der "Quasi-Ansässigen" in der Schweiz. Kritische Würdigung*, cit., 656. Ciò significa che lo Stato di residenza del



Il successivo art. 2 obbliga i Cantoni di frontiera (*i.e.* Grigioni, Ticino e Vallese) ad una compensazione finanziaria a favore dell'Italia nella misura del 40% dell'ammontare lordo delle imposte sulle remunerazioni<sup>(36)</sup>, pagate durante l'anno solare dai lavoratori frontalieri italiani, percentuale poi ridotta al 38,8% sulla base del Processo verbale di Roma e Lugano del 1985 pattuito conformemente all'art. 26, par. 3, CDI CH-I<sup>(37)</sup>. Siamo, quindi, di fronte ad un accordo che non prevede la reciprocità per quanto attiene alla compensazione finanziaria<sup>(38)</sup>. La ragione di questa scelta è da ricercare nell'esiguo numero di lavoratori frontalieri residenti nei Cantoni

---

lavoratore frontaliere ha diritto di tassare il reddito da lavoro dipendente insieme allo Stato della fonte, al quale viene attribuita la potestà impositiva, ma deve poi eliminare la doppia imposizione attraverso il metodo del credito d'imposta (art. 24, par. 2, CDI CH-I).

<sup>(36)</sup> La scelta del sistema dei ristorni viene motivata dal Consiglio federale, con Messaggio del 2 luglio 1975, nel modo seguente: "[i]n 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" (Consiglio federale, Messaggio concernente un accordo italo-svizzero relativo alla imposizione dei frontalieri, n. 75.076, del 2 luglio 1975, in FF, 1975 II 329, 333 s.). La compensazione finanziaria è stata fissata al 20% nel 1974 e al 30% nel 1975. A partire dal 1976 si è attestata al 40% (art. 2, par. 2, Accordo 1974).

<sup>(37)</sup> Le delegazioni di Italia e Svizzera si sono riunite a Roma il 7 e l'8 marzo e il 2 e il 3 maggio 1985 e, successivamente, l'8 e il 9 luglio 1985 a Lugano al fine di esaminare alcuni problemi inerenti alle modalità di applicazione della CDI CH-I e dell'Accordo 1974. Alla conclusione dei lavori fu redatto un processo verbale sottoscritto dai capi delle due delegazioni, nel quale è stato convenuto che un numero limitato di frontalieri, per esigenze organizzative, non rientrava regolarmente al proprio domicilio in Italia. Per tenere in considerazione questo fenomeno, le delegazioni decisero un abbattimento del 3% sul totale delle imposte prelevate dai lavoratori frontalieri residenti in Italia e attivi in Svizzera. Di conseguenza, la compensazione finanziaria a favore dell'Italia secondo l'art. 2 Accordo 1974 è scesa dell'1,2% (*i.e.* 3% del 40%). Questa percentuale è stata applicata per la prima volta a decorrere dal 1974 (cfr. M. Bernasconi, *L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974*, cit., 306 s.; M. Bernasconi, *La Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni e l'accordo dei frontalieri*, cit., 347 s.).

<sup>(38)</sup> Cfr. Consiglio federale, *Richiesta del Cantone Ticino. Situazione iniziale e prospettiva di sviluppo. Rapporto del Consiglio federale in adempimento al postulato 15.3012 del 23 febbraio 2015 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati*, cit., 9; M. Bernasconi, *L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974*, cit., 291;



di frontiera svizzeri, che esercitavano un'attività lucrativa dipendente in Italia, quando venne firmato l'Accordo 1974<sup>(39)</sup>.

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

L'art. 5, par. 1, Accordo 1974 prevede che, ogni anno, si debba svolgere una riunione tra le due delegazioni al fine di esaminare i problemi riguardanti l'applicazione del Trattato. Ai sensi del successivo par. 2 i rappresentanti italiani sono inoltre tenuti ad informare quelli svizzeri circa l'utilizzazione dei ristorni versati ai Comuni italiani di frontiera<sup>(40)</sup>.

Infine, secondo l'art. 6, par. 2, l'Accordo 1974 è entrato in vigore retroattivamente con effetto dal 1° gennaio 1974 e ha una durata di cinque anni (art. 6, par. 1), vale a dire sino al 1° gennaio 1979. Sulla base dell'art. 31 CDI CH-I è stato stabilito che l'Accordo 1974 rimarrà valido sino a quando lo stesso non verrà denunciato da parte di uno dei due Stati contraenti<sup>(41)</sup>.

### 3.4. - *La strada per giungere ad un nuovo Accordo*

#### 3.4.1. - *Un decennio di accesi dibattiti politici e di violazioni del diritto internazionale*

Nell'ultimo decennio, l'Accordo 1974 è stato al centro di ampi dibattiti politici come attestano i numerosi atti parlamentari cantonali ticinesi<sup>(42)</sup> e federali<sup>(43)</sup> attraverso i quali i deputati ticinesi hanno chiesto più

M. Bernasconi, D. Ferrari, *L'Accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera. Violazione del diritto di reciprocità*, cit., 192.

<sup>(39)</sup> M. Bernasconi, *La Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni e l'accordo dei frontalieri*, cit., 296.

<sup>(40)</sup> Queste somme finanziarie versate dai Cantoni di frontiera servono ai Comuni italiani per finanziare infrastrutture, servizi pubblici, scuole, ecc. in cui vivono i lavoratori frontalieri (M. Bernasconi, *L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974*, cit., 292; M. Bernasconi, D. Negrini, F. Amaddeo, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, cit., 407).

<sup>(41)</sup> Cfr. A. Opel, *Möglichkeiten und Folgen einer einseitigen Kündigung des Grenzängerabkommens zwischen der Schweiz und Italien*, cit., 7.

<sup>(42)</sup> Interpellanza n. 2101 presentata da Boris Bignasca e cofirmatari, Usiamo i 90 milioni dei ristorni dei frontalieri per aiutare l'economia ticinese, 13 dicembre 2020; Mozione n. 1452 presentata da Tiziano Galeazzi e Boris Bignasca, Ristorni delle imposte dei

volte l'avvio dei negoziati per uscire dallo stallo politico che per anni ha

---

frontalieri: bloccare il versamento fino alla firma del nuovo accordo del 2015 (mozione *bis*), 10 dicembre 2019; Mozione n. 1354 presentata da Alex Farinelli, Accordo sui frontalieri: è ora di rompere gli indugi, 18 febbraio 2019; Mozione n. 1334 presentata da Tiziano Galeazzi, Ristorni delle imposte dei frontalieri: bloccare il versamento fino alla firma del nuovo accordo, 10 dicembre 2018; Interpellanza n. 1659 presentata da Paolo Pamini, Accordo sui frontalieri e gettito fiscale per il Cantone e i Comuni, 20 giugno 2016; Interrogazione n. 46.16 presentata da Franco Celio, Regime fiscale dei lavoratori frontalieri, 8 marzo 2016; Mozione n. 1125 presentata da Maurizio Agustoni e Giorgio Fonio, Ristorni dei frontalieri: quando ci attiveremo per un uso conforme all'accordo?, 12 ottobre 2015; Interpellanza n. 1564 presentata da Giancarlo Seitz, Accordo tra la Svizzera e l'Italia "Meglio nessun accordo sui frontalieri", 24 luglio 2012; Interrogazione n. 62.12 presentata da Stefano Frascina, Ristorni dei frontalieri 2011 trattenuti al 100%, cosa ne pensa il Consiglio di Stato?, 8 marzo 2012; Interpellanza n. 1541 presentata da Daniele Caverzasio, Frontalieri e ristorni: quo vadis?, 6 marzo 2012; Interrogazione n. 281.11 presentata da Lorenzo Quadri, Ristorni delle imposte alla fonte dei frontalieri. I conti del "non luogo", 4 ottobre 2011; Interpellanza n. 1518 presentata da Giancarlo Seitz, Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri (RS 0.642.045.43), 1° agosto 2011; Interrogazione n. 180.11 presentata da Matteo Pronzini, Imposte trattenute ai lavoratori frontalieri: quali sono i costi indotti dalla loro presenza quotidiana sul territorio del Cantone Ticino?, 18 luglio 2011; Mozione n. 820 presentata da Attilio Bignasca, Ristorni delle imposte dei frontalieri: bloccare il versamento di fine giugno, 30 maggio 2011; Interrogazione n. 96.11 presentata da Lorenzo Quadri, Ristorni dei frontalieri: l'Italia rispetta le disposizioni dell'Accordo 1974?, 10 maggio 2011; Interrogazione n. 91.11 presentata da Lorenzo Quadri, Ristorni dei frontalieri e provocazioni italiane, 2 maggio 2011; Mozione n. 798 presentata da Lorenzo Quadri e Rinaldo Gobbi, Riversamento all'Italia dell'imposta alla fonte prelevata sui frontalieri: sospendere i pagamenti nell'ottica di una revisione dell'accordo esistente, 21 febbraio 2011; Interrogazione n. 270.10 presentata da Lorenzo Quadri, Ristorni delle imposte alla fonte dei frontalieri: chi paga?, 3 febbraio 2011; Iniziativa cantonale n. IC21 presentata da Fabio Regazzi, Paolo Beltraminelli e Giovanni Jelmini, Rinegoziare l'Accordo sui frontalieri, rifondere al Ticino gran parte del ristorno dell'imposta alla fonte e togliere la Svizzera dalla black list italiana, 13 dicembre 2010; Interrogazione n. 71.10 presentata da Lorenzo Quadri, Fiscalità dei frontalieri: perdite di decine di milioni in vista per l'erario cantonale?, 10 aprile 2010; Interrogazione n. 24.10 presentata da Lorenzo Quadri, A volte ri(s)tornano: la riduzione dei ristorni delle imposte alla fonte dei frontalieri è finita in dimenticatoio?, 4 febbraio 2010.

(<sup>43</sup>) Interpellanza n. 19.3432 presentata da Lorenzo Quadri, Frontalieri. Perché il Lussemburgo non versa ristorni mentre la Svizzera sì?, 7 maggio 2019; Interrogazione n. 19.1009 presentata da Marco Chiesa, Ristorni dei frontalieri, quale ruolo gioca la Confederazione?, 23 marzo 2019; Postulato n. 19.3147 presentato da Giovanni Merlini, Piano B del Consiglio federale in caso di un rifiuto definitivo dell'Italia di sottoscrivere il nuovo accordo fiscale relativo alla fiscalità dei frontalieri, 19 marzo 2019; Interrogazione n. 18.1070 presentata da Marco Chiesa, Accordo sui frontalieri al capolinea. Il Ticino resta con un pugno di mosche in mano?, 27 novembre 2018; Interpellanza n. 18.4109 presentata da Lorenzo Quadri, Ristorni dei frontalieri e Convenzione del 1974. Così non si può andare avanti, 26 novembre 2018; Mozione n. 18.3576 presentata da Marco Romano, Accordo bilaterale tra Svizzera e Italia per il finanziamento congiunto di infrastrutture di trasporto pubblico transfrontaliero utilizzando i ristorni dell'imposizione dei frontalieri, 14 giugno 2018; Mozione n. 18.3155 presentata da Lorenzo Quadri, Disdire l'accordo con l'Italia sulla fiscalità dei frontalieri, 14 marzo 2018; Interpellanza n. 18.3118 presentata da Marco Romano,

contraddistinto i difficili rapporti tra Svizzera e Italia. Il culmine è stato raggiunto con il blocco parziale dei ristorni da parte del Consiglio di Stato ticinese avvenuto il 30 giugno 2011<sup>(44)</sup>. Questa decisione ha costituito, da un profilo giuridico, una crassa violazione del principio *pacta sunt servanda*, previsto dall'art. 26 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (di seguito CV), per effetto della mancata applicazione degli artt. 2 e 3 Accordo 1974 da parte dell'esecutivo ticinese<sup>(45)</sup>. Il 9 maggio 2012, il Consiglio di Stato comunicava lo sblocco dei ristorni, in quanto “*dopo un intenso scambio di informazioni e valutazioni, avvenuto nei giorni scorsi con il Dipartimento federale delle finanze (DFE) e fra quest'ultimo e il Ministero dell'economia e delle finanze italiano, [era] stata fissata la data*

---

Imposizione dei frontalieri in Ticino. I ristorni 2018 e 2019 vincolabili alla realizzazione di opere infrastrutturali di trasporto transfrontaliero?, 8 marzo 2018; Mozione n. 18.3027 presentata da Marco Romano, Firmare l'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri solo quando l'Italia avrà concesso agli operatori svizzeri la possibilità di prestare servizi transfrontalieri in campo finanziario, 27 febbraio 2018; Mozione n. 17.3639 presentata da Marco Chiesa, Responsabilità e solidarietà impongono alla Confederazione che il Ticino sia compensato finanziariamente per la mancata entrata in vigore dell'Accordo sui frontalieri, 11 settembre 2017; Interpellanza n. 15.3088 presentata da Lorenzo Quadri, Imposte dei frontalieri. La Confederazione risarcisca il Ticino, 10 marzo 2015; Postulato n. 15.3012 presentato dalla Commissione CET-S, Richiesta del cantone Ticino. Situazione iniziale e prospettiva di sviluppo, 23 febbraio 2015; Interpellanza n. 14.4105 presentata da Lorenzo Quadri, Accordi con l'Italia. Fiscalità dei frontalieri, 9 dicembre 2014; Iniziativa cantonale n. 14.302 presentata dal Canton Ticino, Abrogazione dell'accordo sui frontalieri e rinegoziazione della convenzione generale, 3 febbraio 2014; Postulato n. 13.4169 presentato da Marco Romano, Imposizione dei frontalieri, 12 dicembre 2013; Postulato n. 12.4048 presentato da Lorenzo Quadri, Nuova modalità fiscale per i frontalieri, 4 dicembre 2012; Interpellanza n. 12.3723 presentata da Lorenzo Quadri, Accordi con l'Italia. Che fretta c'è?, 17 settembre 2012; Interrogazione n. 12.1048 presentata da Hans Fehr, Imposizione dei frontalieri stranieri in Svizzera, 7 giugno 2012; Interpellanza n. 11.3797 presentata da Lorenzo Quadri, I ristorni dei frontalieri quale merce di scambio negli accordi con l'Italia sullo scambio di informazioni fiscali, 20 settembre 2011; Mozione n. 11.3750 presentata dalla Commissione CET-S, Rinegoziare l'accordo sui frontalieri con la Repubblica italiana, 24 giugno 2011; Postulato n. 11.3607 presentato da Meinrado Robbiani, Ristorno delle imposte alla fonte a carico dei frontalieri, 16 giugno 2011; Interrogazione n. 11.1043 presentata da Lorenzo Quadri, Ristorni dei frontalieri e rientri al domicilio, 15 giugno 2011; Iniziativa cantonale n. 11.305 presentata dal Canton Ticino, Rinegoziare l'accordo sui frontalieri e rifondere al Ticino gran parte del ristorno dell'imposta alla fonte, 17 marzo 2011; Mozione n. 11.3145 presentata da Norman Gobbi, Rapporti Svizzera-Italia. Sospendere i pagamenti dei ristorni fiscali dei frontalieri, 16 marzo 2011; Interrogazione n. 10.1130 presentata da Norman Gobbi, Blacklist, frontalieri e commercio con l'Italia, 17 dicembre 2010.

<sup>(44)</sup> Consiglio di Stato del Canton Ticino, *Versamento all'Italia della quota dell'imposta alla fonte sul reddito dei lavoratori frontalieri*, Comunicato stampa, Bellinzona, 30 giugno 2011, in <<https://www3.ti.ch/CAN/comunicati/30-06-2011-comunicato-stampa-27036167703.pdf>> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

<sup>(45)</sup> M. Bernasconi, D. Negrini, F. Amaddeo, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, cit., 409.

*di avvio del dialogo tra le due parti sui temi finanziari e fiscali aperti tra Svizzera e Italia*" (46).

La procedura di emersione dei capitali in Italia, meglio nota come "voluntary disclosure", e la conseguente necessità di rivedere la normativa convenzionale sullo scambio di informazioni fiscali tra i due Paesi è stata finalmente l'occasione per aprire i negoziati fiscali.

### 3.4.2. - *La Roadmap e la parafatura di un nuovo Accordo nel 2015*

Il 23 febbraio 2015, Svizzera e Italia hanno firmato un protocollo che ha modificato la CDI CH-I al fine di adeguarla allo *standard* richiesto dall'OCSE in materia di scambio di informazioni su richiesta (47). Parimenti, i due governi hanno sottoscritto un *memorandum* d'intesa (c.d. *Roadmap*) che contiene un chiaro impegno politico in merito a diversi punti delle relazioni bilaterali in ambito fiscale e finanziario, tra i quali figura anche la revisione dell'Accordo 1974 (48). Secondo quanto pattuito con la *Roadmap*, i lavoratori frontalieri devono essere assoggettati ad un'imposizione limitata nello Stato in cui esercitano la loro attività professionale, mentre lo Stato di residenza mantiene, a sua volta, un diritto illimitato di imposizione con l'obbligo di evitare la doppia imposizione. La quota spettante allo Stato della fonte non può ad ogni modo eccedere il 70% del totale dell'imposta normalmente prelevabile alla fonte (49). Inoltre, il carico fiscale totale dei

---

(46) Consiglio di Stato del Canton Ticino, Sblocco del ritorno della quota all'imposta alla fonte sul reddito dei lavoratori frontalieri: conferenza stampa, Comunicato stampa, Bellinzona, 9 maggio 2012, in <<https://www3.ti.ch/CAN/comunicati/09-05-2012-comunicato-stampa-296866202626.pdf>> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

(47) Per maggiori informazioni si veda la pagina web dell'OCSE, in <<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence>> (pagina consultata il 7 luglio 2021). La disposizione sullo scambio di informazioni su domanda è applicabile dall'entrata in vigore del Protocollo che modifica la CDI CH-I (DFF, Entrato in vigore il Protocollo che modifica la Convenzione per evitare le doppie imposizioni con l'Italia, Comunicato stampa, Berna, 28 luglio 2016, in <<https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-62919.html>> (pagina consultata il 7 luglio 2020).

(48) *Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland*, del 23 febbraio 2015, in <<https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/38401.pdf>> (pagina consultata il 7 luglio 2021), cifra 4; cfr. anche Consiglio federale, *Richiesta del Cantone Ticino. Situazione iniziale e prospettiva di sviluppo. Rapporto del Consiglio federale in adempimento al postulato 15.3012 del 23 febbraio 2015 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati*, cit., 10; SFI, *Svizzera – Italia: intesa sulle questioni fiscali*, cit., 2.

(49) *Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland*, cit., cifra 4.4; cfr. Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (anche di seguito SFI), *Svizzera – Italia: intesa sulle questioni fiscali*, Foglio informativo, Berna, 23 febbraio 2015, in <<https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/38400.pdf>> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

lavoratori frontalieri non può essere inferiore rispetto a quello calcolato in base all'Accordo 1974 e, in un primo tempo, nemmeno superiore. L'onere fiscale complessivo dei lavoratori frontalieri dovrà poi aumentare gradualmente fino a raggiungere la piena imposizione ordinaria in Italia<sup>(50)</sup>.

Il 9 maggio seguente i due Paesi hanno ulteriormente definito i contorni dei negoziati ed istituito un gruppo di lavoro<sup>(51)</sup>. Il 22 dicembre dello stesso anno le delegazioni hanno poi parafato il nuovo Accordo basato principalmente sui punti chiave contenuti nella *Roadmap*<sup>(52)</sup>.

### 3.4.3. - *Uno stallo durato cinque anni*

Alla parafatura non è però seguita la firma dei rappresentanti di governo. Con l'intento di sbloccare il dossier sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, il 30 aprile 2020 il consigliere di Stato ticinese Christian Vitta e il Presidente della Regione della Lombardia Attilio Fontana hanno, quindi, deciso di inviare una lettera ai rappresentanti dei due governi, proponendo delle modifiche all'Accordo parafato il 22 dicembre 2015. In particolare, essi hanno chiesto di valutare una soluzione differenziata che includesse un regime transitorio per gli attuali lavoratori frontalieri, rispettivamente un innalzamento dal 70 all'80% dell'imposizione limitata al reddito da lavoro dipendente conseguito nello Stato della fonte<sup>(53)</sup>.

Un primo segnale di un riavvicinamento tra i due Paesi si è manifestato il 16 giugno successivo, laddove i due Stati hanno sottoscritto un accordo amichevole relativamente al regime fiscale da applicare ai lavoratori frontalieri durante il periodo di Coronavirus<sup>(54)</sup>.

<sup>(50)</sup> *Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland*, cit., cifra 4.4.

<sup>(51)</sup> DFF, *Svizzera e Italia concordano un dialogo sulle questioni finanziarie e fiscali*, Comunicato stampa, Berna, 9 maggio 2012, in <[https://www.efd.admin.ch/efd/it/home/il-dff/nsb-news\\_list.msg-id-44481.html](https://www.efd.admin.ch/efd/it/home/il-dff/nsb-news_list.msg-id-44481.html)> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

<sup>(52)</sup> DFF, *Svizzera e Italia parafano l'accordo sui lavoratori frontalieri*, Comunicato stampa, Berna, 22 dicembre 2015, in <<https://www.admin.ch/gov/it/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-60135.html>> (pagina consultata il 7 luglio 2021); MEF, *Ministero dell'economia e delle finanze Italia e Svizzera parafano l'accordo sui lavoratori frontalieri*, Comunicato stampa n. 253, Roma, 22 dicembre 2015, in <<https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2015/Italia-e-Svizzera-parafano-laccordo-sui-lavoratori-frontalieri>> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

<sup>(53)</sup> *Lettera avente ad oggetto l'Accordo tra l'Italia e la Svizzera relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, sottoscritta il 30 aprile 2020 dal Governatore della Lombardia, Attilio Fontana, e dall'allora Presidente del Consiglio di Stato del Cantone Ticino, Christian Vitta, in <[https://lightstorage.laprovinciadicomo.it/mediaon/cms.quotidiani/storage/site\\_media/media/documents/2020/5/28/pdf/cc1a52e-a0f2-11ea-9e78-77f051466499.pdf](https://lightstorage.laprovinciadicomo.it/mediaon/cms.quotidiani/storage/site_media/media/documents/2020/5/28/pdf/cc1a52e-a0f2-11ea-9e78-77f051466499.pdf)> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

<sup>(54)</sup> Accordo amichevole ai sensi del par. 3 dell'art. 26 CDI CH-I concernente le

Il 24 giugno, l'esecutivo cantonale ticinese, “[m]algrado l’ingiustificato perdurare della situazione di stallo venutasi a creare dopo la parafatura del nuovo Accordo sull’imposizione dei frontalieri del 22 dicembre 2015, [...] ha deciso di versare l’intero montante dei ristorni relativi al 2019 per favorire una pronta risoluzione dell’annosa questione. Lo ha fatto tenendo in considerazione la lettera congiunta firmata dal Cantone e dalla Regione Lombardia il 30 aprile 2020 all’attenzione dei Ministri delle finanze di Svizzera e Italia, nonché della lettera trasmessa dal Consigliere federale Ueli Maurer al Governo cantonale il 19 giugno scorso, nella quale evoca la volontà di ambo le parti di riattivare i contatti – interrotti a causa della pandemia – così da poter giungere finalmente alla conclusione del nuovo accordo”<sup>(55)</sup>. Nel suo comunicato viene inoltre fatto riferimento ad una perizia giuridica affidata alla professoressa di diritto tributario dell’Università di Lucerna, Dr. iur. Andrea Opel, volta ad esaminare la possibilità di disdire unilateralmente l’Accordo 1974 senza dover denunciare la CDI CH-I. Il 6 agosto il Consiglio di Stato comunica di aver preso visione della perizia, sulla possibilità di una disdetta unilaterale, secondo cui l’Accordo 1974 “[...] è da considerarsi quale contratto indipendente esistente a complemento della CDI-CH-ITA. Non vi sono chiare indicazioni che, con la conclusione della CDI-CH-ITA, l’accordo sui frontalieri sarebbe stato implicitamente annullato. Ai sensi dell’art. 15 par. 4 CDI-CH-ITA si evince piuttosto che l’accordo sui frontalieri trova applicazione per quanto concerne la tassazione dei lavoratori frontalieri. Da ciò si può dedurre una coesistenza di entrambi i contratti”<sup>(56)</sup>.

---

disposizioni applicabili al reddito, di cui ai par. 1 e 4 dell’art. 15 CDI CH-I e dell’art. 1 Accordo 1974 a seguito delle misure adottate nel contesto della lotta alla diffusione del Covid-19, del 20 giugno 2020.

<sup>(55)</sup> Consiglio di Stato del Canton Ticino, *Imposta alla fonte dei frontalieri*, Comunicato stampa, Bellinzona, 24 giugno 2020, in <[https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato/?NEWS\\_ID=188075&cHash=a8312159733d7fc12eef34efc876daf0](https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato/?NEWS_ID=188075&cHash=a8312159733d7fc12eef34efc876daf0)> (pagina consultata il 7 luglio 2021). L’ammontare dei ristorni versati nel 2020 con riferimento all’anno precedente è stato pari a CHF 94’837’042.34 e ha riguardato 64’679 frontalieri italiani che hanno lavorato nei Cantoni di frontiera (Consiglio del Canton Ticino, *Riunione italo/svizzera in applicazione dell’Accordo sull’imposizione dei lavoratori frontalieri*, Comunicato stampa, Bellinzona, 24 settembre 2020, in <[https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato/?NEWS\\_ID=188715&cHash=70dd8c0235753d035864543-fe62bf17c](https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato/?NEWS_ID=188715&cHash=70dd8c0235753d035864543-fe62bf17c)> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

<sup>(56)</sup> Consiglio del Canton Ticino, *Accordo tra la Svizzera e l’Italia relativo all’imposizione dei lavoratori frontalieri*, Comunicato stampa, Bellinzona, 6 agosto 2020, in <[https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato/?NEWS\\_ID=188314&cHash=021b52af841451a92dd01175367eed3f](https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato/?NEWS_ID=188314&cHash=021b52af841451a92dd01175367eed3f)> (pagina consultata il 2 aprile 2021). Sul tema della disdetta unilaterale dell’Accordo 1974, oltre alla perizia citata, si vedano anche M. Bernasconi, D. Negrini, F. Amaddeo, *L’Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, cit.,



Il 29 settembre 2020, durante un incontro diplomatico tra l'allora primo ministro Giuseppe Conte e l'allora presidente della Confederazione Simonetta Sommaruga è stata ribadita la volontà di giungere ad una firma entro la fine dell'anno<sup>(57)</sup>. Questo auspicio si è concretizzato qualche mese più tardi, più precisamente il 23 dicembre 2020, dopo cinque anni di discussioni, con la sottoscrizione del nuovo Accordo a Roma da parte del viceministro italiano Antonio Misiani e della segretaria di Stato svizzera per le questioni finanziarie Daniela Stoffel<sup>(58)</sup>.

#### 4. - *L'Accordo 2020*

##### 4.1. - *L'Accordo 2020 in breve*

L'Accordo 2020 si fonda in gran parte sulla bozza di Accordo parafata nel 2015, ma con due nuovi elementi essenziali: l'introduzione sul piano bilaterale di un regime transitorio applicabile ai frontalieri italiani attuali (art. 9) e l'aumento della quota-parte dell'imposta in favore dello Stato di esercizio dell'attività lucrativa dipendente (art. 3)<sup>(59)</sup>. Il primo punto riguarda la suddivisione dei lavoratori frontalieri italiani in due categorie: quelli che già sono attivi, o che lo sono stati sino a poco tempo fa, nel mercato della zona di frontiera e quelli futuri, ossia coloro che entreranno nel mercato del lavoro dopo l'entrata in vigore dell'Accordo 2020. Per i primi, il regime fiscale resterà quello attualmente in vigore e il loro reddito da lavoro dipendente continuerà ad essere tassato esclusivamente nello Stato in cui svolgono la loro attività. Il secondo punto riguarda, invece, l'innalzamento della percentuale di imposizione nello Stato del lavoro: per i nuovi frontalieri l'imposizione sarà limitata nella misura dell'80% (invece che del 70%). I ristorni concernenti gli attuali frontalieri saranno versati

---

404 e 406 s. e S. Dorigo, *L'Accordo italo-svizzero sui frontalieri del 1974 e la sua possibile denuncia*, in *NF*, 5/2014, 31 ss.

<sup>(57)</sup> Dipartimento federale dell'ambiente, dei trasporti, dell'energia e delle comunicazioni (DATEC), *La presidente della Confederazione Sommaruga ricevuta a Roma dal presidente Mattarella e dal premier Conte*, Comunicato stampa, Berna, 29 settembre 2020, in <<https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-80558.html>> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

<sup>(58)</sup> DFF, *La Svizzera e l'Italia firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri*, Comunicato stampa, Berna, 23 dicembre 2020, in <<https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-81813.html>> (pagina consultata il 7 luglio 2021); MEF, *L'Italia e la Svizzera firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri*, Comunicato stampa n. 283, Roma, 23 dicembre 2020, in <<https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/LItalia-e-la-Svizzera-firmano-un-nuovo-accordo-sull'imposizione-dei-lavoratori-frontalieri>> (pagina consultata il 7 luglio 2021).

<sup>(59)</sup> V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, in *NF* Edizione speciale 2021, *Accordo sulla fiscalità dei frontalieri*, 14.

nella misura del 40% dai Cantoni di frontiera all'Italia sino alla fine dell'anno 2033<sup>(60)</sup>. Un'altra importante novità è data dalla definitività del sistema di imposta alla fonte che esclude ai soggetti c.d. "quasi" residenti, che ricadono nell'Accordo 2020, di richiedere una tassazione ordinaria ulteriore.

L'impianto dell'Accordo 2020 (soggetti, definizioni, imposizione dei redditi, divieto di discriminazione, eliminazione doppia imposizione, scambio di informazioni, ecc.) è analogo a quello di una CDI. L'unica vera eccezione è costituita dalla disposizione sul divieto di discriminazione (art. 4) che normalmente, nella sistematica di una CDI, dovrebbe essere collocato dopo la disposizione che prevede i metodi per eliminare la doppia imposizione (art. 5) ma che, nell'Accordo 2020, è da considerarsi come un corollario del precedente articolo (art. 3), che disciplina l'imposizione dei lavoratori frontalieri<sup>(61)</sup>.

#### 4.2. - *La necessaria modifica dell'art. 15, par. 4, CDI CH-I*

Per poter esplicitare i suoi effetti giuridici, l'Accordo 2020 necessita di una modifica dell'art. 15, par. 4, CDI CH-I che, nella sua versione vigente, rimanda all'Accordo 1974 per quanto attiene al regime fiscale applicabile ai redditi ricevuti in corrispettivo di un'attività dipendente dei lavoratori frontalieri. Il Protocollo che modifica la CDI CH-I, firmato a Roma il 23 dicembre 2020, sostituisce il contenuto dell'art. 15, par. 4, CDI CH-I, richiamando l'Accordo 2020 come testo vincolante per la tassazione dei lavoratori frontalieri (art. I) in luogo dell'Accordo 1974<sup>(62)</sup>.

---

<sup>(60)</sup> Per un riassunto riguardante le disposizioni del nuovo Accordo 2020, si veda: SFI, *Nuovo accordo tra la Svizzera e l'Italia sull'imposizione dei lavoratori frontalieri*, Foglio informativo, Berna, 23 dicembre 2020, in <<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/64729.pdf>> (pagina consultata il 7 luglio 2021), 1 ss.

<sup>(61)</sup> V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 15.

<sup>(62)</sup> Cfr. anche E. Vial, *Il nuovo accordo Italia Svizzera in tema di frontalieri: come cambia la tassazione*, in Euroconference News, edizione di venerdì 8 gennaio 2021, <<https://www.ecnews.it/il-nuovo-accordo-italia-svizzera-in-tema-di-frontalieri-come-cambia-la-tassazione>> (pagina consultata il 7 luglio 2021), 1. La nuova disposizione stabilisce che "[i]l regime fiscale applicabile ai salari, agli stipendi ed alle altre remunerazioni analoghe ricevuti in corrispettivo di un'attività dipendente dai lavoratori frontalieri è regolato dall'Accordo tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana, con Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020, relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, firmato a Roma, il 23 dicembre 2020, che costituisce parte integrante della presente Convenzione".



#### 4.3. - *Gli intenti dei due Stati (preambolo)*

Secondo il preambolo dell'Accordo 2020 – il cui valore è soltanto dichiarativo –, gli obiettivi dei due Stati sono, in primo luogo, l'eliminazione della doppia imposizione sui salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe ricevute dai lavoratori frontalieri. Le parti riconoscono, tenendone conto nel nuovo sistema impositivo, l'importanza dei costi infrastrutturali e di servizio pubblico sopportati dalle collettività pubbliche nelle aree di frontiera, così come il contributo fornito dai frontalieri, a vari livelli, all'economia delle aree di frontiera in cui lavorano. Inoltre, il preambolo evoca gli aspetti del sistema di imposizione mondiale adottato da entrambi gli Stati e il principio di imposizione (finale) nello Stato di residenza come stabilito nell'Accordo 2020<sup>(63)</sup>.

#### 4.4. - *L'ambito soggettivo di applicazione*

##### 4.4.1. - *Le condizioni soggettive*

Ai sensi dell'art. 1, l'Accordo 2020 si applica (i) alle persone fisiche residenti di uno Stato contraente, (ii) che abbiano lo *status* di lavoratori frontalieri, e (iii) che svolgono la loro attività nell'area di frontiera. Queste tre condizioni sono cumulative e, pertanto, devono essere adempiute contemporaneamente.

In particolare, il lavoratore frontaliere è definito come un soggetto fiscalmente residente in un Comune che dista 20 km (in linea d'aria) dal confine con l'altro Stato contraente, nel quale svolge un'attività lucrativa dipendente all'interno dell'area di frontiera – intesa come l'area geografica di un Cantone svizzero o di una Regione italiana di frontiera e non limitatamente ai 20 km che distano dal confine – per conto di un datore di lavoro residente, di una stabile organizzazione o di una base fissa. La definizione data dall'Accordo 2020 esige, inoltre, che il lavoratore ritorni, di regola, al proprio domicilio principale situato nello Stato di residenza<sup>(64)</sup>. Tale definizione riflette la prassi vigente riferita all'Accordo 1974<sup>(65)</sup>.

---

<sup>(63)</sup> Cfr. anche V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 15 per ulteriori considerazioni, soprattutto in merito al primo considerando del preambolo.

<sup>(64)</sup> E. Vial, *Il nuovo accordo Italia Svizzera in tema di frontalieri: come cambia la tassazione*, cit., 1.

<sup>(65)</sup> V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 15.

#### 4.4.2. - *Le persone fisiche residenti in uno dei due Stati contraenti*

L'Accordo 2020, diversamente da quello del 1974, accoglie il principio della reciprocità. Esso si applica, dunque, alle persone fisiche residenti in uno dei due Stati contraenti, che lavorano nell'area di frontiera dell'altro Stato contraente<sup>(66)</sup>. Per tale ragione, la nozione di residenza della persona fisica va esaminata secondo il diritto interno di entrambi gli Stati contraenti<sup>(67)</sup>.

##### 4.4.2.1. - *Secondo il diritto svizzero*

Per stabilire la residenza fiscale di una persona fisica ci si deve riferire al concetto di domicilio o dimora fiscale (artt. 3, cpv. 1, LIFD e 3, cpv. 1, LAID). Non vi è domicilio o dimora fiscale nel caso in cui la persona fisica, domiciliata all'estero, soggiorni in Svizzera unicamente per frequentare una scuola o per farsi curare in un istituto (art. 3, cpv. 4, LIFD).

Il domicilio fiscale si configura quando una persona fisica risiede in un luogo all'interno della Svizzera, rispettivamente del Cantone, con l'intenzione di stabilirsi durevolmente (artt. 3, cpv. 2, LIFD e 3, cpv. 2, LAID). A tal fine, non è determinante la dichiarazione di volontà della persona, bensì la sua condotta esteriore. Il luogo dove la persona assoggettata possiede il centro dei suoi interessi personali va, in altre parole, desunto dall'insieme delle circostanze oggettive e concrete del singolo caso, non invece dalle sue dichiarazioni<sup>(68)</sup>. In effetti, il luogo in cui si depositano i documenti di legittimazione e si esercitano i diritti politici non costituiscono degli elementi appropriati per determinare il domicilio fiscale<sup>(69)</sup>.

Una persona ha, di conseguenza, il proprio domicilio fiscale nel luogo dove risiede con l'intenzione di rimanervi stabilmente, che equivale al luogo in cui vi si trova il centro della sua esistenza, delle sue relazioni

---

<sup>(66)</sup> Cfr. V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 15. L'Autore, prudentemente, parla di qualche centinaio di residenti svizzeri che potrebbero qualificare quali frontalieri ai sensi del nuovo Accordo.

<sup>(67)</sup> Come si vedrà in seguito, tra Svizzera e Italia c'è una differenza nelle accezioni usate per definire la residenza e il domicilio.

<sup>(68)</sup> Sentenza TF 2C\_335/2014 del 19 gennaio 2015, consid. 5.1; DTF 132 I 29 consid. 4.1; DTF 125 I 54 consid. 2a; DTF 123 I 289 consid. 2b; P. Locher, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale con riferimento alla legge federale sull'armonizzazione fiscale ed a quelle tributarie cantonali bernese e ticinese*, 3<sup>a</sup> ed., Stämpfli Verlag AG, Berna, 2015, 28.

<sup>(69)</sup> DTF 132 I 29 consid. 4.1; B. Paschoud, D. de Vries Reilingh, in Y. Noël, F. A. Girardin (a cura di), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand*, 2<sup>a</sup> ed., Helbing Lichtenhahn Verlag AG, Basilea, 2017, N 12b ad art. 3 LIFD.

personali e professionali in modo da conferire a questo soggiorno una sua stabilità<sup>(70)</sup>.

Occorrono, dunque, cumulativamente due elementi:

1) uno oggettivo, vale a dire l'effettiva residenza in un determinato luogo; e

2) l'altro soggettivo, vale a dire l'intenzione di rimanervi in modo duraturo<sup>(71)</sup>.

La prima condizione, oggettiva, richiede una presenza fisica della persona in un determinato luogo. Si parla in questo caso di soggiorno<sup>(72)</sup>. La presenza fisica viene determinata in base al luogo nel quale il contribuente passa regolarmente le sue notti.

Ciò non significa che la presenza durante il giorno in uno specifico luogo sia però senza importanza. Ad ogni modo, dove il contribuente è fisicamente presente durante la giornata, come ad esempio il luogo di lavoro, non costituisce il suo luogo di soggiorno<sup>(73)</sup>. Per cui una persona che in qualità di frontaliere esercita in un altro Stato la propria attività lucrativa dipendente e rientra regolarmente al proprio domicilio, continua a mantenere il proprio domicilio fiscale in Svizzera<sup>(74)</sup>.

La sola volontà del contribuente di attribuire ad un luogo il suo domicilio o il centro dei suoi interessi vitali, senza soggiornarvi regolarmente, non è di per sé sufficiente per costituire un domicilio fiscale<sup>(75)</sup>. Infatti, non è la volontà del contribuente ad essere determinante, bensì il suo comportamento verso l'esterno e le circostanze di fatto<sup>(76)</sup>.

La condizione soggettiva riguarda l'intenzione di una persona di stabilirsi durevolmente nel luogo nel quale vi risiede. Questa componente intenzionale del domicilio è presa in considerazione quando è riconoscibile

<sup>(70)</sup> DTF 132 I 29 consid. 4.1.

<sup>(71)</sup> Nel diritto civile valgono, *mutatis mutandis*, le stesse condizioni sulla base dell'art. 23, cpv. 1, c.c., ciò che determina, appunto, una stretta affinità con il diritto fiscale (M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 65 s.; H. Hausheer, R. Aebi-Müller, *Das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches*, 5<sup>a</sup> ed., Stämpfli Verlag AG, Berna, 2020, 393; P. Locher, *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG*, 2<sup>a</sup> ed., Helbing Lichtenhahn Verlag AG, Basilea 2019, N 5 s. ad art. 3 LIFD; B. Paschoud, D. de Vries Reilingh, in Y. Noël, F.A. Girardin (a cura di), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand*, cit., N 13 ad art. 3 LIFD).

<sup>(72)</sup> B. Paschoud, D. de Vries Reilingh, cit., N 14 ad art. 3 LIFD.

<sup>(73)</sup> *Ibidem*.

<sup>(74)</sup> M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 77.

<sup>(75)</sup> B. Paschoud, D. de Vries Reilingh, cit., N 14a ad art. 3 LIFD.

<sup>(76)</sup> Sentenze TAF A-5989/2012 del 18 giugno 2014, consid. 3.3; n. 5427/2013 del 17 luglio 2014, consid. 3.1 e 3.2; M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 68; P. Locher, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale con riferimento alla legge federale sull'armonizzazione fiscale ed a quelle tributarie cantonali bernese e ticinese*, cit., 28.

da terze persone ed è data dal centro delle relazioni personali ed economiche del contribuente<sup>(77)</sup>.

Una persona fisica che non è domiciliata in Svizzera ai sensi del diritto fiscale può, tuttavia, essere assoggettata illimitatamente alle imposte in presenza di una dimora “qualificata” determinata dalla durata del suo soggiorno sul territorio svizzero. In questo caso le condizioni soggettive non svolgono alcun ruolo e sono rimpiazzate da condizioni oggettive “qualificate” che si ritrovano negli artt. 3, cpv. 2, LIFD e 3, cpv. 1, LAID<sup>(78)</sup>. Una dimora fiscale in Svizzera, rispettivamente nel Cantone, è data quando una persona vi soggiorna senza interruzioni apprezzabili:

- a) almeno trenta giorni esercitandovi un’attività lucrativa;
- b) almeno novanta giorni senza esercitare un’attività lucrativa.

La dimora fiscale non presuppone la permanenza in un determinato luogo, né tanto meno l’intenzione di rimanervi durevolmente. Per poter essere considerata qualificata, essere richiede tuttavia un soggiorno “in blocco”, vale a dire senza interruzioni apprezzabili. Come dimostrano le disposizioni relative all’imposta alla fonte (artt. 91 LIFD e 35, cpv. 1, lett. a, LAID), un assoggettamento illimitato per appartenenza personale è in particolare da escludere in presenza di interruzioni regolari del soggiorno, seppure brevi<sup>(79)</sup>. Di principio, quindi, per poter ancora essere qualificata come “transitoria”, un’interruzione non può superare il periodo stesso di permanenza<sup>(80)</sup>.

Da un profilo temporale l’assoggettamento illimitato comincia il giorno in cui è dato domicilio o dimora fiscale all’interno del territorio svizzero (art. 8, cpv. 1, LIFD; per il Canton Ticino si veda l’art. 7, cpv. 1, LT).

---

(77) B. Paschoud, D. de Vries Reilingh, cit., N 15 ad art. 3 LIFD. Per il diritto civile si veda H. Hausheer, R. Aebi-Müller, *Das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches*, cit., 394.

(78) B. Paschoud, D. de Vries Reilingh, cit., N 22 ad art. 3 LIFD.

(79) Sentenza CDT 80.2012.22 del 28 dicembre 2012 consid. 1.3. Si pensi in particolare ai lavoratori pendolari (in particolare i frontalieri) e quelli che rimangono soltanto durante la settimana (residenti settimanali), i quali rientrano nella categoria delle persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera ai fini dell’imposta alla fonte.

(80) P. Locher, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale con riferimento alla legge federale sull’armonizzazione fiscale ed a quelle tributarie cantonali bernese e ticinese*, cit., 27. Secondo il Tribunale cantonale di Lucerna, premesso che vanno considerate tutte le circostanze del caso, il limite si situa in un giorno per settimana o in un fine settimana per mese (Kantonsgericht Luzern, B 11.2 Nr. 13, del 26 settembre 2018, consid. 3.2.1).

#### 4.4.2.2. - Secondo il diritto italiano

Per quanto riguarda lo Stato italiano, una persona fisica è considerata fiscalmente residente secondo l'art. 2, 2° comma, t.u.i.r. se, alternativamente<sup>(81)</sup>:

a) è iscritta all'Anagrafe della Popolazione Residente (di seguito APR) in Italia;

b) ha la sede principale dei propri affari ed interessi, cioè il domicilio civilistico ai sensi dell'art. 43, 1° comma, del codice civile (di seguito c.c.);

c) ha la propria dimora abituale, cioè la residenza civilistica ai sensi dell'art. 43, 2° comma, c.c.

È sufficiente la sussistenza anche di uno solo dei tre citati criteri per determinare la residenza fiscale in Italia di una persona fisica<sup>(82)</sup>. Se, da un lato, i criteri del domicilio e della residenza secondo il codice civile presuppongono un'analisi di tipo fattuale che ne accerti il collegamento con il territorio dello Stato, d'altro lato, per l'iscrizione all'APR basta la constatazione del mero elemento formale, impedendo così ogni altra valutazione<sup>(83)</sup>.

Per individuare la residenza della persona nel territorio italiano, il primo criterio è, come poc'anzi indicato, prettamente formale basato sull'iscrizione nell'APR. Questo requisito cristallizza la volontà del legislatore di ancorare la residenza fiscale in Italia del contribuente sulla base di un presupposto formale di facile e rapida riscontrabilità<sup>(84)</sup>. Occorre riferirsi alla disciplina stabilita dalla l. 24 dicembre 1954, n. 1228, e dal relativo regolamento di attuazione (d.p.r. 30 maggio 1989, n. 233), che prevede l'iscrizione nell'APR quando la persona, indipendentemente dalla cittadinanza, ha la propria dimora abituale in un Comune del territorio italiano, il che equivale ad avervi stabilito il proprio domicilio<sup>(85)</sup>. L'iscrizione

<sup>(81)</sup> La conclusione che le ipotesi di cui all'art. 2, 2° comma, t.u.i.r., siano da considerarsi alla stregua di ipotesi alternative e non cumulative, si desume dall'utilizzo della congiunzione "o" fatta dal legislatore italiano nel testo normativo (A. Della Carità, *Iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente presupposto della residenza fiscale*, in *Corr. trib.*, 3/2020, 242).

<sup>(82)</sup> A. Della Carità, *La gestione del contenzioso tributario nelle ipotesi di contestazione della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *NF*, 9/2020, 555; P. Parisi, *I frontalieri "svizzeri" dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, cit., 26.

<sup>(83)</sup> A. Della Carità, *Iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente presupposto della residenza fiscale*, cit., 242; V. Piacentini, C. Bernacchi, *Principi generali di tassazione: la residenza, i redditi esteri dei soggetti residenti ed i redditi italiani dei soggetti non residenti*, cit., 484; P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, in *Riv. dir. fin.*, 4/2013, 279.

<sup>(84)</sup> P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 280.

<sup>(85)</sup> M. Buccisano, *Il ruolo della residenza fiscale delle persone fisiche nell'imposizione*

anagrafica rappresenta, quindi, un elemento sufficiente per individuare un soggetto passivo d'imposta ed è preclusiva di ogni altro accertamento di fatto. Da un profilo fiscale, quindi, l'iscrizione anagrafica assume il carattere di criterio di collegamento autosufficiente ed autonomo con prevalenza dell'elemento formale<sup>(86)</sup>. La giurisprudenza è tradizionalmente propensa a considerare questo requisito alla stregua di una presunzione assoluta di residenza nel territorio italiano<sup>(87)</sup>.

Il secondo criterio, quello del domicilio di cui all'art. 43, 1° comma, c.c. viene definito come il "*luogo in cui essa [ndr. la persona] ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi*", a prescindere dalla presenza effettiva in tale luogo<sup>(88)</sup>. Il domicilio non implica, infatti, né la presenza fisica del soggetto, né un'attività ben caratterizzata dall'abitare<sup>(89)</sup> e si caratterizza dall'elemento soggettivo, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei suoi affari e interessi<sup>(90)</sup>. Secondo la giurisprudenza "*il domicilio deve intendersi fissato nel luogo in cui il lavoratore ha il centro dei propri affari ed interessi, intendendosi per interessi non solo quelli economici e materiali, ma anche quelli affettivi e spirituali, atteso che la nozione di domicilio è unitaria e impone che vengano considerati, assieme agli affari ed agli interessi non solo quelli economici dell'individuo, anche gli interessi affettivi e personali*"<sup>(91)</sup>.

La nozione in esame deve, quindi, intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche morali, sociali e familiari<sup>(92)</sup>. Il domicilio è, dunque, quel luogo nel

*sui redditi, e la introduzione di un nuovo discutibile criterio di tassazione per i "neo residenti", in Riv. dir. trib., 5/2018, 39.*

<sup>(86)</sup> Cass. 3 marzo 1999, n. 1783; Cass. 6 febbraio 1998, n. 1215; M. Tenore, *Il regime fiscale dei neo-residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, in *Riv. dir. trib.*, 2/2019, 33; P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 282.

<sup>(87)</sup> P. Arginelli, G. Cuzzolaro, "*Vecchie ruggini e mancate occasioni nell'ordinanza della Cassazione n. 16634/2018 sulla presunzione di residenza fiscale degli iscritti nelle Anagrafi della popolazione residente*", in *Riv. dir. trib.*, Supplemento online, 9 agosto 2018, 2; P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 281 s.; cfr. anche Cass. 28 ottobre 2015, n. 21970; Cass. 16 gennaio 2015, n. 677; Cass. 15 giugno 2010, n. 14434; Cass. 20 aprile 2006, n. 9319; Cass. 6 febbraio 1998, n. 1215.

<sup>(88)</sup> P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 284.

<sup>(89)</sup> I. Riva, *Le sedi della persona fisica: domicilio e residenza*, in *Studium iuris*, 6-7/2017, 810.

<sup>(90)</sup> P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 285; A. Della Carità, *La gestione del contenzioso tributario nelle ipotesi di contestazione della residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 555.

<sup>(91)</sup> Cass. 22 agosto 2007, n. 17882.

<sup>(92)</sup> Cass. 26 ottobre 1968, n. 3586; Cass. 12 febbraio 1973, n. 435. Si veda, in particolare, l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare

quale si concentrano una serie di elementi, segnatamente gli interessi, gli affetti, le passioni, i rapporti professionali e sociali, in cui si manifesta l'essenza della persona<sup>(93)</sup>, i quali devono essere soppesati quando si deve stabilire se un soggetto è fiscalmente residente in Italia<sup>(94)</sup>.

Infine, il terzo criterio riguarda la residenza secondo l'art. 43, 2° comma, c.c., che viene individuata nel "*luogo in cui la persona ha la dimora abituale*"<sup>(95)</sup>. Il requisito in questione presuppone sia la disponibilità di un'abitazione, sia il rispetto di due elementi, che vanno sempre considerati in maniera unitaria<sup>(96)</sup>:

- quello oggettivo costituito dalla stabile permanenza di un individuo in un determinato luogo (per la maggior parte del periodo d'imposta). Non è, per contro, richiesta la continuità e la definitività della permanenza (c.d. abitudine), poiché possono sorgere situazioni per cui il soggetto lavora o svolge un'attività lontano dal luogo dove si trova la sua abitazione, nella quale però vi conserva la propria dimora e vi ritorna periodicamente<sup>(97)</sup>. La dimora abituale va intesa, infatti, nella sola abitazione, facendo, quindi, coincidere la residenza con il luogo di ubicazione della casa di abitazione<sup>(98)</sup>;

---

MEF n. 304/E, cifra 1, secondo la quale "[l]a locuzione «affari ed interessi» di cui al citato art. 43, comma 1, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari (Cass. 26 ottobre 1968, n.3586; 12 febbraio 1973, n. 435); sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona".

(93) I. Riva, *Le sedi della persona fisica: domicilio e residenza*, cit., 810.

(94) Cass. 18 marzo 2021, n. 7621; Cass. 5 febbraio 2021, n. 2894; Cass. 15 giugno 2016, n. 12311; Cass. 16 gennaio 2015, n. 678; Cass. 4 aprile 2012, n. 5382; Cass. 29 dicembre 2011, n. 29576.

(95) Per un'ampia rassegna della giurisprudenza di legittimità in materia si veda Per un'ampia rassegna della giurisprudenza di legittimità in materia si veda A. Fazio, *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016). Parte prima*, in *Diritto e pratica tributaria*, 3/2017, 1322 ss.; A. Fazio, *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016). Parte seconda*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4/2017, 1808 ss.

(96) P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 295 s.; M. Tenore, *Il regime fiscale dei neo-residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, cit., 34, nota 5; A. Della Carità, *La gestione del contenzioso tributario nelle ipotesi di contestazione della residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 555.

(97) Cass. 14 marzo 1986, n. 1738; Cass. 28 ottobre 1985, n. 5292; P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 299.

(98) P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 297, il quale evidenzia che, in questo modo, si crea una netta distinzione tra le nozioni di domicilio e di residenza.



• quello soggettivo rappresentato dall'intenzione del soggetto a conservare la propria abitazione in un luogo e a farvi ritorno ogni volta che ciò risulti possibile (c.d. *animus permanendi*)<sup>(99)</sup>. L'abituale dimora permane, quindi, anche quando il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del Comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione e vi ritorni quando possibile<sup>(100)</sup>. L'intenzione di abitare stabilmente in un determinato luogo dipende dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali<sup>(101)</sup>.

Pertanto, la residenza si compone dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, la quale racchiude sia il fatto oggettivo del vincolo con il territorio, sia l'elemento soggettivo della volontarietà. Nel concetto di residenza si rinviene un duplice elemento: uno soggettivo e l'altro oggettivo<sup>(102)</sup>. Il soggetto residente è, dunque, colui che abitualmente e volontariamente dimora in un dato luogo<sup>(103)</sup>.

Infine, la norma di cui all'art. 2, 2° comma, t.u.i.r. presuppone quale ulteriore criterio la presenza nel territorio dello Stato "*per la maggior parte del periodo di imposta*", il che non lascia dubbi che lo stesso debba essere inteso come la presenza fisica in Italia per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile)<sup>(104)</sup>. Di conseguenza, con riferimento all'Accordo 2020, vi possono rientrare soltanto le persone fisiche che hanno acquisito la residenza fiscale in Italia prima del 2 luglio di un anno solare<sup>(105)</sup>.

---

(99) Questo concetto deve sempre essere valutato sulla base di elementi reali (P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 296).

(100) A. Della Carità, *La gestione del contenzioso tributario nelle ipotesi di contestazione della residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 555.

(101) Cass. 14 marzo 1986, n. 1738.

(102) P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 296.

(103) P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 286 con riferimento alla giurisprudenza della Corte di cassazione citata. L'autore rileva che quest'ultima ha sempre privilegiato la natura di *res facti* della nozione di residenza, vale a dire l'effettiva presenza del soggetto in un determinato luogo, piuttosto che l'elemento soggettivo dato dall'intenzione di dimorarvi.

(104) P. Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF*, cit., 301.

(105) *Esempio*: una persona fisica proveniente dalla Francia che elegge la sua residenza fiscale nel Comune di Como in Italia il 30 settembre e che, in seguito, lavora come frontaliere nel Canton Ticino, non può essere considerato per l'anno del suo arrivo in Italia una persona fisica residente in Italia ai sensi dell'Accordo 2020. Questo vale per il primo anno solare di insediamento nel Comune di Como. Dall'anno solare successivo, essa potrà invece essere considerata residente fiscalmente in Italia e sarà sottoposta all'Accordo 2020.



#### 4.4.3. - *Lo status di lavoratore frontaliero*

##### 4.4.3.1. - *Le condizioni soggettive*

La persona deve adempiere tre condizioni cumulative – come si evince dalla congiunzione “e” – per essere considerata come un lavoratore frontaliero (art. 2, lett. *b*, Accordo 2020; cfr. anche il punto 1 dello scambio di lettere): (i) essere fiscalmente residente in un Comune il cui territorio si trovi, in tutto o in parte, nella zona di 20 km dal confine con l’altro Stato; (ii) svolgere un’attività lucrativa dipendente nell’area di frontiera dell’altro Stato contraente per un datore di lavoro residente, una stabile organizzazione o una base fissa situata in questo Stato; e (iii) ritornare, in linea di principio, quotidianamente al proprio domicilio o non rientrarvi, ma soltanto per motivi professionali, per non più di 45 giorni l’anno (cfr. punto 2 Protocollo aggiuntivo all’Accordo 2020) <sup>(106)</sup>.

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

##### 4.4.3.2. - *Prima condizione: la nozione di residenza fiscale nella zona di frontiera*

Non è sufficiente che la persona fisica sia residente in uno dei due Stati contraenti ai sensi dell’art. 1 Accordo 2020 <sup>(107)</sup>. Secondo l’art. 2, lett. *b*), cifra *i*, Accordo 2020, questa deve infatti anche essere “*fiscalmente residente in un Comune il cui territorio si trova, totalmente o parzialmente, nella zona di 20 km dal confine con l’altro Stato contraente*” (c.d. zona di frontiera) <sup>(108)</sup>. I due Stati hanno, dunque, voluto mantenere in vita la tradizionale zona di 20 km dal confine – come previsto dall’Accordo 1974 –, nonostante al giorno d’oggi moderni e veloci mezzi di trasporto

---

<sup>(106)</sup> La definizione di lavoratore frontaliero è autonoma, nel senso che è definita dall’Accordo 2020 medesimo, senza riguardo alle disposizioni di diritto interno dei due Stati contraenti (Italia e Svizzera) o ad altri strumenti di diritto internazionale multilaterale o bilaterale, in particolare l’ALC (cfr. G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell’Accordo sui frontalieri*, in *NF Edizione speciale*, 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, 22).

<sup>(107)</sup> Cfr., *supra*, cap. 4.4.2.

<sup>(108)</sup> Per la nozione della c.d. area di frontiera cfr., *infra*, cap. 4.4.3.3.

privati e pubblici permettano di ridurre i tempi di percorrenza tra il domicilio e il luogo di lavoro e nonostante vi sia una tendenza in atto a sopprimere il concetto delle zone di frontiera, come avvenuto con la revisione del 2007 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza (di seguito CDI CH-AUT), con cui è stata fatta propria la nozione di lavoratore frontaliero ai sensi dell'art. 7, par. 1, Allegato I, ALC<sup>(109)</sup>.

4.4.3.3. - *Seconda condizione: lo svolgimento di un'attività lucrativa dipendente nell'area di frontiera per conto di una stabile organizzazione o di una base fissa*

L'Accordo 2020 non fornisce una definizione di attività lucrativa dipendente. Nemmeno la CDI CH-I (così come il Modello OCSE), in particolare all'art. 15, ne fornisce una<sup>(110)</sup>. Secondo la dottrina si è in presenza di un'attività lucrativa dipendente quando un lavoratore mette a disposizione la sua forza lavoro per un datore di lavoro e segue le sue istruzioni nel corso dell'esercizio della sua attività lucrativa. Il criterio determinante è dato dal grado di dipendenza personale ed economica, vale a dire nel rapporto di subordinazione, nel quale il lavoratore si ritrova durante lo svolgimento dell'attività lucrativa e se lo stesso sopporta o meno un rischio imprenditoriale<sup>(111)</sup>. Il Commentario al Modello OCSE riporta alcuni esempi di lavori che ricadono nell'ambito del lavoro dipendente, senza darne però una definizione<sup>(112)</sup>. Pertanto, è necessario rifarsi alla nozione del luogo in cui viene svolta l'attività lavorativa, vale a dire alle normative interne dei due Stati (art. 3, par. 2, Modello OCSE; art. 3 par. 2, CDI CH-I)<sup>(113)</sup>.

<sup>(109)</sup> Cfr. anche M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 33.

<sup>(110)</sup> P. Locher, A. Marantelli, A. Opel, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, cit., 587; A. Contrino, P. Dell'Era, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, cit., 115; D. de Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, Editions Weblaw, 2<sup>a</sup> ed., Berna, 2014, 730; Enz, 189; Peeters, N 8 ad art. 15 Modello OCSE; Oberson, 604.

<sup>(111)</sup> de Vries Reilingh, *Droit fiscal international*, nm. 731; M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 190 con riferimenti dottrinali citati; cfr. anche P. Locher, A. Marantelli, A. Opel, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, cit., 587.

<sup>(112)</sup> Commentario al Modello OCSE, N 8.16 ss. ad art. 15.

<sup>(113)</sup> A. Contrino, P. Dell'Era, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, cit., 115; M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 191; B. Peeters, in R. Danon, D. Gutmann, X. Oberson, P. Pistone (a cura di), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Helbing Lichtenhahn Verlag AG, Basilea, 2013, N 10 ad art. 15 Modello OCSE.

Secondo il diritto interno svizzero, i redditi da attività lucrativa dipendente sono disciplinati all'art. 17, cpv. 1, LIFD. Vi fanno parte tutti i proventi di un'attività dipendente, retta dal diritto privato o pubblico, compresi i proventi accessori, quali indennità per prestazioni straordinarie, provvigioni, assegni, premi per anzianità di servizio, gratificazioni, mance, *tantîemes*, vantaggi valutabili in denaro risultanti da partecipazioni di collaboratore e altri vantaggi valutabili in denaro. Si tratta di una nozione autonoma del diritto fiscale e, dunque, una qualificazione del reddito dal punto di vista del diritto delle obbligazioni o del diritto delle assicurazioni sociali costituisce soltanto un indizio che non vincola le autorità fiscali<sup>(114)</sup>. La Circolare AFC n. 45 prevede l'esistenza di un'attività lucrativa dipendente in presenza di criteri distintivi generali, segnatamente il rapporto di subordinazione, l'obbligo di attenersi a istruzioni, l'integrazione in un'organizzazione lavorativa di terzi, l'assenza di autonomia imprenditoriale nell'organizzazione e nello svolgimento dell'attività lavorativa, l'assenza di rischio d'impresa, l'obbligo di rispettare orari di lavoro prestabiliti, l'assegnazione a un posto di lavoro fisso, l'osservanza di un orario di lavoro, la messa a disposizione di strumenti e materiali di lavoro da parte del datore di lavoro e nessuna presenza sul mercato<sup>(115)</sup>. Non è, per contro, necessario che tutti i criteri vengano adempiuti cumulativamente. Non rientrano nella nozione di attività lucrativa dipendente gli appaltatori, i mandatari, i mediatori e gli agenti generali, nonché gli azionisti che non hanno un rapporto di lavoro con l'impresa<sup>(116)</sup>. In sostanza, al fine di determinare se si è in presenza di un'attività lucrativa dipendente secondo il diritto svizzero, è necessario esaminare l'insieme delle circostanze del caso, tenendo in considerazione il grado di dipendenza personale ed economico del contribuente nell'esercizio della sua attività<sup>(117)</sup>.

La nozione secondo il diritto interno italiano è analoga a quella svizzera. Per redditi di lavoro dipendente si intendono quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legisla-

---

<sup>(114)</sup> DTF 121 I 59.

<sup>(115)</sup> AFC, Circolare n. 45, *Imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa dei lavoratori*, Berna, 12 giugno 2019, cifra 2.1.; cfr. anche con alcune differenze Commentario al Modello OCSE, N 8.14 *ad art.* 15.

<sup>(116)</sup> AFC, Circolare n. 45, *Imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa dei lavoratori*, cit., cifra 2.1.

<sup>(117)</sup> J.-B. Eckert, in Y. Noël, F.A. Girardin (a cura di), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand*, cit., N 6 *ad art.* 17 LIFD.

zione sul lavoro (art. 49, 1° comma, t.u.i.r.). L'esplicito riferimento operato dal 1° comma all'art. 49 t.u.i.r. al lavoro svolto alle dipendenze e sotto la direzione di altri, rinvia infatti al concetto di lavoro subordinato individuato dall'art. 2094 c.c., ai sensi del quale è "*prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore*" (118). Nel verificare il criterio della subordinazione, per distinguere il rapporto di lavoro dipendente da quello autonomo, si deve valutare l'esistenza di una dipendenza gerarchica e disciplinare, in cui si stabilisce espressamente che l'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori (art. 2086 c.c.). Il lavoratore deve inoltre osservare le disposizioni per l'esecuzione e per la disciplina del lavoro impartite dall'imprenditore e dai collaboratori di questo, dai quali gerarchicamente dipende (art. 2014 c.c.) (119).

Fanno parte dei redditi di lavoro dipendente tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro (art. 51, 1° comma, t.u.i.r.).

Le nozioni previste dai due diritti interni sono estremamente ampie e suscettibili di ricomprendere ogni forma di remunerazione legata da un nesso di corrispettività con un'attività di lavoro subordinato (120).

In secondo luogo, l'Accordo 2020 richiede che l'attività lucrativa dipendente debba essere svolta dal lavoratore frontaliero in un'area di frontiera. Quest'ultima è da intendersi come un'area di localizzazione dello svolgimento del lavoro, come risulta dal contratto di lavoro, e si compone di Regioni italiane e Cantoni svizzeri. Per l'Italia vi fanno parte la Lombardia, il Piemonte, la Valle d'Aosta e la Provincia Autonoma di Bolzano; per la Svizzera, i Cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese (art. 2, lett. a, Accordo 2020). Si osserva che la delimitazione dell'area di frontiera in cui viene esercitata l'attività dipendente è assai più ampia della fascia di residenza (121). Quest'area non deve necessariamente coincidere con la sede legale del datore di lavoro o con la sede principale di questo. Il

---

(118) M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., 777 s.

(119) M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., 779.

(120) A. Contrino, P. Dell'Era, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, cit., 116.

(121) G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, cit., 22. Esempio: può essere, quindi, considerato lavoratore frontaliero un soggetto domiciliato a Chiasso che esercita un'attività professionale a Milano, ma non viceversa un lavoratore residente a Milano che esercita la sua attività professionale a Chiasso.

lavoratore frontaliero può svolgere la sua attività lucrativa oltre che per un datore di lavoro, anche per una stabile organizzazione di una società estera (cfr. art. 5 CDI CH-I)<sup>(122)</sup> o per un libero professionista che possiede una base fissa<sup>(123)</sup> (cfr. art. 14 CDI CH-I)<sup>(124)</sup> nell'area di frontiera.

#### 4.4.3.4. - Terza condizione: l'esigenza del rientro quotidiano

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

Un rientro settimanale, come previsto per i lavoratori frontalieri ai sensi dell'art. 7, par. 1, Allegato I, ALC, non è per contro sufficiente per ricadere nell'Accordo 2020<sup>(125)</sup>. Quest'ultimo contiene, infatti, una

<sup>(122)</sup> Ad esempio una società tedesca con una stabile organizzazione nel Canton Ticino.

<sup>(123)</sup> Ad esempio un lavoratore autonomo italiano che possiede uno studio dentistico nel Canton Ticino.

<sup>(124)</sup> Il Modello OCSE non prevede più l'art. 14 che è stato inglobato dall'art. 7. Per un commento all'art. 14 CDI CH-I cfr. P. Locher, A. Marantelli, A. Opel, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, cit., 582 ss.; A. Contrino, P. Dell'Era, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, cit., 96 ss.

<sup>(125)</sup> L'ALC prevede espressamente una deroga in materia di definizione di lavoratore frontaliero in favore delle regole, di principio più restrittive, pattuite nelle CDI (V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 14). L'art. 21, par. 1, ALC stabilisce, infatti, che "le disposizioni del presente Accordo non devono incidere sulla definizione di lavoratore frontaliero secondo gli accordi di doppia imposizione" (cfr. anche Consiglio federale, *Messaggio concernente l'approvazione degli accordi settoriali tra la Svizzera e la CE*, n. 99.028, del 23 giugno 1999, in *FF*, 1999, 5092, 5306 s.; Consiglio federale, *Richiesta del Cantone Ticino. Situazione iniziale e prospettiva di sviluppo. Rapporto del Consiglio federale in adempimento al postulato 15.3012 del 23 febbraio 2015 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati*, cit., 6). In caso di collisione tra le norme di una CDI e quelle dell'ALC, quelle della CDI hanno, quindi, la precedenza (M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 686 ss.). Tuttavia, è interessante osservare che la CDI CH-AUT fa espressamente riferimento al concetto di lavoratore frontaliero ai sensi dell'ALC. La Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati (di seguito CET-S) aveva incaricato il Consiglio federale di tenere conto di questa definizione nell'ambito dei negoziati con l'Italia per rivedere l'Accordo 1974 (CET-S, *Più mezzi per la promozione economica e sostegno al Ticino nell'ambito di una nuova regolamentazione dell'imposizione dei frontalieri*, Comunicato stampa, Berna, 24 giugno 2011, in <<https://www.parlament.ch/press-releases/Pages/2011/mm-wak-s-2011-06-24.aspx?lang=1040>> (pagina consultata il 7 luglio 2021). Secondo V. Rosselli "[l]a definizione dell'ALC è stata evidentemente considerata con la dovuta attenzione – così come richiesto anche dalla CET-S – nell'ambito delle discussioni che hanno portato alla conclusione del nuovo accordo. Tuttavia, in particolare da parte svizzera, non si è ritenuto opportuno adeguare la definizione a quella prevista nell'ALC né procedere ad un ampliamento del campo materiale d'applicazione della stessa" (V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 16).

definizione di lavoratore frontaliero più restrittiva rispetto a quella dell'ALC, non soltanto sul rientro nello Stato di residenza, ma anche sul vincolo chilometrico della zona di confine, costituendo di fatto un sottoinsieme della definizione data dall'ALC<sup>(126)</sup>. L'esigenza del rientro quotidiano già lo si ritrova per via interpretativa nell'Accordo 1974, senza però che sia prevista formalmente<sup>(127)</sup>. Il criterio del rientro giornaliero viene formulato esplicitamente per la prima volta nel più recente accordo amichevole del 16 giugno 2020 sui lavoratori frontalieri siglato durante il periodo Covid-19<sup>(128)</sup>.

---

<sup>(126)</sup> M. Moretti, *Il principio di non discriminazione contenuto nel nuovo Accordo stipulato tra Italia e Svizzera in tema di frontalieri*, in *NF Edizione speciale*, 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, 38; P. Parisi, *I frontalieri "svizzeri" dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, cit., 28; V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 16.

<sup>(127)</sup> Nel Messaggio che accompagna l'Accordo 1974 il Consiglio federale rileva che si "[è] rinunciato a dare una definizione del frontaliero per le difficoltà di trovare una definizione soddisfacente e per il timore che essa rappresentasse un precedente forse infelice per altri" (Consiglio federale, *Messaggio concernente un accordo italo-svizzero relativo alla imposizione dei frontalieri*, cit., 333 s.). Da tale ricostruzione storica emerge dunque un indizio concreto che detta lacuna fosse espressamente voluta dal legislatore (M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 435). Sempre il Consiglio federale, nel Messaggio concernente l'introduzione dell'ALC, afferma inoltre che "anche nel rapporto con l'Italia e nel rapporto tra Ginevra e la Francia, per i frontalieri bisogna rifarsi al criterio, di massima giornaliero, dal luogo di lavoro al luogo di residenza" (Consiglio federale, *Messaggio concernente l'approvazione degli accordi settoriali tra la Svizzera e la CE*, cit., 5092). Sul fronte italiano, il 27 luglio 2008, l'Amministrazione finanziaria italiana, rispondendo ad un interpello, ha definito il "frontaliero" ai sensi dell'Accordo 1974 quella persona che rientra quotidianamente al proprio domicilio (Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, Ufficio Fiscalità generale, Protocollo n. 904-45720/2008, Interpello n. 904-276/2008-ART.11, l. 27 del luglio 2000, n. 212, istanza presentata il 27 marzo 2008, decisione del 27 luglio 2008). Questa interpretazione dell'Amministrazione finanziaria è stata in seguito confermata con la consulenza giuridica n. 904-8/2019 in risposta ad un quesito posto dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Sondrio. Ancora prima, durante il dibattito alla Camera dei deputati italiana, nella seduta del 1° luglio 1975, il relatore Marchetti affermò che "[...] l'Accordo tra l'Italia e la Svizzera, firmato a Roma il 3 ottobre 1974, risponde a due esigenze di giustizia che da anni i frontalieri italiani – cioè i lavoratori che espatriano ogni giorno per rientrare in Italia al termine dell'orario di lavoro [...]" (cfr. Senato della Repubblica, VII<sup>a</sup> legislatura, n. 239 e n. 1307-A, Relazione della III<sup>a</sup> Commissione Permanente, Relatore Marchetti citato da M. Bernasconi, D. Negrini, F. Amaddeo, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, cit., 405). Infine, sulla base Processo verbale di Roma e Lugano del 1985, le due delegazioni convennero che il 3% dei frontalieri non rientrava regolarmente al proprio domicilio, per cui decisero di ridurre l'ammontare della compensazione finanziaria a favore dell'Italia. Da tale decisione si può, dunque, affermare che le stesse abbiamo definito il lavoratore frontaliero come colui che rientra quotidianamente al proprio domicilio nell'ambito dell'Accordo 1974 (cfr. anche M. Bernasconi, D. Negrini, F. Amaddeo, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, cit., 405; M. Bernasconi, D. Ferrari, *Lo scambio di informazioni e la misura del ritorno dei frontalieri. Questioni fiscali tra Italia e Svizzera*, cit., 26).

<sup>(128)</sup> Secondo il par. 2: "[i]n via eccezionale e provvisoria, si accetta che, ai fini dell'ap-

È poi prevista un'importante eccezione al concetto del rientro quotidiano al domicilio dello Stato di residenza. La persona può, infatti, soggiornare per motivi professionali nello Stato della fonte, per un massimo di 45 giorni in un anno civile. In tal caso essa non perde lo *status* di lavoratore frontaliero ai sensi dell'Accordo 2020 (punto 2 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020) <sup>(129)</sup>. Motivi privati non sono considerati nel calcolo

---

*plicazione dell'Accordo del 3 ottobre 1974, i lavoratori che hanno passato più giorni consecutivi nell'altro Stato contraente allo scopo di svolgere la propria attività dipendente per conto di un datore di lavoro situato in detto altro Stato contraente, senza regolare rientro quotidiano nello Stato di residenza a seguito delle misure adottate per combattere la diffusione del COVID-19 (in particolare, Decreto Ministeriale italiano 120/2020 del 17 marzo 2020) sono considerati frontalieri ai sensi dell'Accordo del 3 ottobre 1974"* (cfr. anche M. Bernasconi, D. Negrini, F. Amadeo, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, cit., 406 e 416). Questo accordo amichevole permette di applicare le regole previste dalla CDI CH-I e dall'Accordo 1974 indipendentemente dal Covid-19. Ciò implica che i giorni spesi dai lavoratori frontalieri nello Stato di residenza e/o dell'occupazione a causa delle misure adottate da entrambi gli Stati per combattere la pandemia (in particolare il periodo di *lockdown*) non vengono conteggiati e si consente ai lavoratori frontalieri di derogare al criterio del rientro giornaliero presso il proprio domicilio per esigenze personali e/o professionali (M. Bernasconi, D. Negrini, F. Amadeo, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, cit., 416). L'accordo amichevole è applicabile dal 24 febbraio al 30 giugno 2020 e si rinnova tacitamente di mese in mese a partire dal successivo mese di luglio. Esso cesserà di essere applicabile l'ultimo giorno del mese in cui l'ultimo dei due Stati ha posto fine alle misure sanitarie governative che limitano o sconsigliano la normale circolazione delle persone fisiche (cfr. anche FAQ 2021, *Misure fiscali COVID-19*, Anno di pubblicazione 2021, ultimo aggiornamento il 21 aprile 2021, in <[https://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/FAQ\\_misure\\_fiscali\\_COVID\\_2021.pdf](https://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/FAQ_misure_fiscali_COVID_2021.pdf)> (pagina consultata il 7 luglio 2021) Domanda n. 5.1., 6). Quando l'accordo amichevole cesserà di esplicitare i suoi effetti, si applicheranno nuovamente le regole ordinarie. Di conseguenza, il reddito guadagnato da un frontaliero lavorando da casa sarà tassato nel suo Paese di residenza conformemente a quanto previsto dall'art. 15, par. 1, CDI CH-I (cfr. a tale riguardo la risposta del Consiglio federale nell'ora delle domande al consigliere nazionale Piero Marchesi dell'8 marzo 2021, in <[https://www.parlament.ch/it/services/news/Pagine/2021/20210308175026050194158159038\\_bsi167.aspx](https://www.parlament.ch/it/services/news/Pagine/2021/20210308175026050194158159038_bsi167.aspx)> [pagina consultata il 7 luglio 2021]). Per un approfondimento sugli accordi amichevoli pattuiti dalle autorità fiscali durante la pandemia da Covid-19, cfr. R. Matteotti, P. Vogt, N. Ezzaini, *Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie*, cit., 10 ss.

<sup>(129)</sup> L'art. 15a, par. 2, della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (di seguito CDI CH-D) contiene una norma analoga per i lavoratori frontalieri nei rapporti tra Svizzera e Germania, pari però a 60 giorni. Secondo tale disposizione: "[s]e, dopo il lavoro, detta persona non rientra regolarmente al suo domicilio, essa perde la qualità di frontaliero unicamente se, in caso di occupazione durante l'intero anno civile, a causa della sua attività non rientra al proprio domicilio per oltre 60 giorni lavorativi". Tra Svizzera e Francia vi è poi un accordo amichevole del 2005 secondo il quale le due autorità competenti hanno convenuto un limite di 45 giorni in cui è possibile per la persona soggiornare nello Stato in cui viene svolta l'attività per motivi professionali, senza che essa perda lo *status* di lavoratore frontaliero ai sensi dell'Accordo dell'11 aprile 1983 (per un approfondimento si veda M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 292 ss. e 403). Anche nella Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein per evitare le



dei 45 giorni annui. Inoltre, è lecito sussumere che i 45 giorni annui siano da riferirsi ad un impiego a tempo pieno<sup>(130)</sup>. La norma dei 45 giorni include non solo le notti trascorse nello Stato della fonte, ma anche gli spostamenti del lavoratore frontaliero che avvengono occasionalmente in uno Stato terzo<sup>(131)</sup>.

Secondo il tenore letterale non dovrebbe, per contro, essere contemplata la possibilità di restare 45 giorni in un anno civile nello Stato di residenza<sup>(132)</sup>. Proprio questa mancanza, accompagnata dal rientro quotidiano del lavoratore frontaliero, costituisce una carenza dell'Accordo 2020, il quale non tiene minimamente conto dell'evoluzione importante che ha subito il mondo del lavoro con l'avvento dello *smart working*<sup>(133)</sup>. È pur vero che il diritto interno svizzero manca tuttora di una base legale chiara per assoggettare i redditi da attività lucrativa conseguiti attraverso lo *smart working*<sup>(134)</sup>. In merito a questo tema, i due Stati si sono comunque impegnati a consultarsi periodicamente per valutare la possibilità di modificare o integrare la cifra 2 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020, così come quella di sottoscrivere un accordo amichevole conformemente

---

doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (di seguito CDI CH-L) è permesso restare 45 giorni all'anno nello Stato della fonte per quanto attiene ai lavoratori frontalieri (cfr. cifra 5 del Protocollo della CDI CH-L).

<sup>(130)</sup> La norma dei 60 giorni prevista all'art. 15a, par. 2, CDI CH-D è, infatti, parametrata ad un impiego a tempo pieno (M. Enz, *Grenzgängerregelungen*, cit., 348).

<sup>(131)</sup> Si veda l'Accordo amichevole tra Svizzera e Francia del 2005, *Définition du travailleur frontalier telle que figurant à l'article 3 de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse du 11 avril 1983*, cifra III.

<sup>(132)</sup> È vero che la norma contiene l'espressione "di regola", la quale potrebbe essere interpretata in modo da consentire al lavoratore frontaliero di non oltrepassare quotidianamente la frontiera. Tuttavia, il "di regola" dovrebbe essere interpretato restrittivamente quando il frontaliero rimane nello Stato di residenza in modalità *smart working* e dovrebbe essere orientato al soggiorno nello Stato in cui esercita l'attività lucrativa, proprio perché il punto 2 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020 disciplina, quale eccezione, il limite di 45 giorni all'anno.

<sup>(133)</sup> Cfr. anche C. Sanna, *Italia e Svizzera firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri*, in *Rivista Eurojus.it*, 28 dicembre 2020, 3, secondo la quale sempre di più il fenomeno dello *smart working* andrà ad incidere sulle modalità di lavoro future dei frontalieri e, quindi, sull'Accordo 2020.

<sup>(134)</sup> Del resto il Tribunale federale ha più volte confermato che il reddito da attività lucrativa è imponibile in Svizzera soltanto se l'attività è prestata fisicamente sul suolo svizzero da parte del lavoratore (cfr., *supra*, cap. 2.1). Un'imposta alla fonte operata da parte di un datore di lavoro su di un reddito conseguito in modalità *smart working* sarebbe, quindi, da ritenere contrario alla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. R. Matteotti, P. Vogt, N. Ezzaini, *Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie*, cit., 23, i quali criticano le prassi delle autorità fiscali dei Cantoni di Basilea Città e Zurigo). Sul tema si veda anche V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 16.



all'art. 26, par. 3, CDI CH-I per meglio definire l'interpretazione o l'applicazione del concetto di *smart working* (punto 3 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020).

#### 4.5. - *L'ambito oggettivo di applicazione*

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

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

##### 4.5.1. - *Il diritto impositivo concorrente*

Sulla base dell'art. 3, par. 1, primo periodo Accordo 2020 il riparto della potestà impositiva tra Stato della fonte e Stato della residenza parte dal presupposto che – secondo l'art. 15, par. 1, secondo periodo, CDI CH-I – i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe ricevute dai lavoratori frontalieri e pagate da un datore di lavoro quale corrispettivo di un'attività lucrativa dipendente sono imponibili nello Stato della fonte. Mancando l'avverbio "soltanto" presente nell'art. 15, par. 1, CDI CH-I si crea un diritto impositivo concorrente tra i due Stati contraenti<sup>(135)</sup>. Pertanto, è compito dello Stato di residenza eliminare la doppia imposizione attraverso i metodi previsti dalla CDI CH-I all'art. 24<sup>(136)</sup>.

<sup>(135)</sup> P. Parisi, *I frontalieri "svizzeri" dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, cit., 28; V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 16. Pure il lavoratore frontaliere con domicilio situato al di fuori dei 20 km subisce un'imposizione concorrente da parte dei due Stati sulla base dell'art. 15, par. 1, CDI CH-I.

<sup>(136)</sup> Si pensi ad un residente fiscalmente in Italia oltre la zona di frontiera (ad esempio a Milano) che esercita un'attività lucrativa dipendente a Lugano nell'area di frontiera. Per questa persona l'Accordo 2020 non è applicabile e si prende in considerazione l'art. 15, par. 1, CDI CH-I. Diversamente dall'Accordo 2020, la Svizzera trattiene il 100% delle imposte prelevate alla fonte. Allo Stato di residenza (*in casu* l'Italia) vi è poi l'obbligo di eliminare la doppia imposizione secondo l'art. 24, par. 2, CDI CH-I.

Diversamente dall'Accordo 1974 che prevede un diritto impositivo esclusivo nello Stato della fonte per quanto attiene al reddito da lavoro dipendente del frontaliere, l'Accordo 2020 si allinea alla norma dell'art. 15, par. 1, CDI CH-I che stabilisce un diritto concorrente, ma limitato, nello Stato della fonte<sup>(137)</sup>.

#### 4.5.2. - *La limitazione della potestà impositiva*

L'art. 3, par 1, secondo periodo Accordo 2020 statuisce una limitazione del prelievo fiscale nello Stato della fonte. La potestà impositiva in tale Stato viene limitata nella misura dell'80% dell'imposta risultante dall'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, comprensiva delle imposte locali sui redditi delle persone fisiche, riferita al reddito da lavoro dipendente conseguito dal lavoratore frontaliere. Per quanto riguarda l'Italia vengono ricomprese le addizionali regionali e comunali, mentre per la Svizzera si tratta delle imposte federali, cantonali e comunali<sup>(138)</sup>; quest'ultime calcolate attraverso un moltiplicatore medio (punto 4 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020<sup>(139)</sup>).

#### 4.5.3. - *L'imposizione minima in capo ai frontalieri italiani*

Con la disposizione prevista dall'art. 3, par. 2, Accordo 2020 viene tenuto in vita *sine die* l'Accordo 1974 come metro di paragone per quanto riguarda l'imposizione dei lavoratori frontalieri italiani che esercitano la loro attività lucrativa dipendente in Svizzera. Infatti, secondo tale disposizione, il loro carico fiscale complessivo, riferito al reddito da attività di lavoro dipendente, non potrà mai essere inferiore all'imposta che sarebbe prelevata in applicazione dell'Accordo 1974. Di conseguenza, sarà sempre necessario comparare l'onere fiscale risultante da un'imposizione piena alla fonte in Svizzera (considerando la quota federale, cantonale e comunale) sulla base dell'Accordo 1974, con quello risultante da un'imposizione (concorrente) in Italia sulla base dell'Accordo 2020. Qualora l'imposizione in Italia dovesse essere superiore a quella risultante da un'imposizione piena in Svizzera, la procedura è terminata<sup>(140)</sup>. Se, invece, dovesse essere

<sup>(137)</sup> Cfr., *infra*, cap. 4.4.2.

<sup>(138)</sup> Per la Svizzera ciò dovrebbe portare alla creazione di una nuova tabella di aliquote d'imposta alla fonte che ingloberanno già la riduzione di un quinto dell'aliquota normalmente applicabile (V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 17).

<sup>(139)</sup> Sulla questione del moltiplicatore comunale si veda, *infra*, cap. 4.5.4.2.

<sup>(140)</sup> *Esempio*: il prelievo delle imposte alla fonte in Svizzera calcolato su un reddito da lavoro dipendente di 100 ammettiamo sia pari a 8 (ossia l'80% di un'imposta di 10). In tal caso il lavoratore frontaliere dovrebbe dichiarare tale reddito in Italia, con diritto al credito

inferiore (ipotesi a dire il vero al quanto remota), allora il lavoratore frontaliero italiano sarà tenuto a pagare la differenza tra un'ipotetica imposizione piena alla fonte in Svizzera e le imposte italiane<sup>(141)</sup>. La conseguenza sarà, quindi, una riduzione del credito d'imposta da parte dell'Agenzia delle Entrate nella differenza tra l'imposizione con l'Accordo 1974 (*i.e.* imposizione al 100% in Svizzera) e imposizione ordinaria in Italia<sup>(142)</sup>.

#### 4.5.4. - *La clausola di non discriminazione*

##### 4.5.4.1. - *L'interpretazione della norma*

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

---

d'imposta ordinario. Se l'imposta in Italia fosse pari a 15, calcolata sul reddito da lavoro in Svizzera di 100, al netto del credito d'imposta di 8, il lavoratore frontaliero pagherebbe in Italia 7. Complessivamente pagherebbe 15 di imposte (8 in Svizzera e 7 in Italia), importo superiore rispetto a quanto avrebbe pagato con l'Accordo 1974 (*in casu* 10).

<sup>(141)</sup> Tale norma aveva una particolare importanza quando l'Accordo era stato parafato nel 2015, poiché vi era il rischio concreto che non vi fosse, perlomeno nei primi anni di applicazione del nuovo Accordo, un'imposizione piena in Italia, come del resto previsto esplicitamente dalla *Roadmap* alla cifra 4.4 (cfr. V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 17).

<sup>(142)</sup> *Esempio*: il prelievo delle imposte alla fonte in Svizzera calcolato su un reddito da lavoro dipendente di 100 ammettiamo sia pari a 8 (ossia l'80% di un'imposta di 10). In tal caso il lavoratore frontaliero dovrebbe dichiarare tale reddito in Italia, con diritto al credito d'imposta ordinario. Se l'imposta in Italia fosse pari a 9, calcolata sul reddito da lavoro in Svizzera di 100, al netto del credito d'imposta di 8, il lavoratore frontaliero pagherebbe in Italia 1. Complessivamente pagherebbe 9 di imposte (8 in Svizzera e 1 in Italia), importo inferiore rispetto a quanto avrebbe pagato con l'Accordo 1974 (*in casu* 10). Siccome in tal caso con l'Accordo 2020 il lavoratore frontaliero avrebbe pagato 10, l'Italia limiterà il suo credito d'imposta a 7 invece che a 8.

fondata sulla cittadinanza del contribuente, la stessa non può essere lesiva dei principi stabiliti dall'art. 25, par. 1, CDI CH-I<sup>(143)</sup>.

L'art. 4 Accordo 2020 introduce un ulteriore divieto di discriminazione fiscale, indipendente dalla cittadinanza, riguardante la tassazione dei lavoratori frontalieri ai sensi dell'Accordo 2020 e quella degli altri frontalieri che non sottostanno a tale Accordo, i quali però rientrano nel campo di applicazione dell'ALC<sup>(144)</sup>. Il tenore letterale dell'art. 4 Accordo 2020 stabilisce, in particolare, che *"i lavoratori frontalieri rientranti nel campo di applicazione del presente Accordo, con residenza nell'altro Stato contraente, non devono essere soggetti ad alcuna imposizione nello Stato in cui viene svolta l'attività di lavoro dipendente diversa o più onerosa dell'imposizione di altri lavoratori frontalieri che rientrano nella definizione dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone, né essere soggetti ad alcun trattamento fiscale discriminatorio sulla base della definizione di lavoratore frontaliere, incluso qualsiasi trattamento discriminatorio fondato sulla durata del soggiorno o la frequenza del ritorno al proprio domicilio"*.

Il punto 5 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020 precisa inoltre che le disposizioni dell'art. 4 non possono in alcun caso essere interpretate nel senso d'imporre a uno Stato contraente l'obbligo di applicare regole di ripartizione dei diritti di imposizione previste da altre CDI, ossia permettere l'applicazione della clausola della nazione più favorita<sup>(145)</sup>. Avendo la norma sulla non discriminazione una portata generale, le Parti hanno quindi voluto evitare il rischio che un contribuente potesse chiedere di essere imposto con regole diverse previste da altri trattati pattuiti dai due Paesi. Ad una lettura dell'art. 4 Accordo 2020 tale conseguenza non può essere esclusa in modo assoluto: per questa ragione è stato inserito il punto 5 del Protocollo aggiuntivo.

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

---

<sup>(143)</sup> Sentenze TF 2P.145/1999 e 2A.116/1999 del 31 gennaio 2000 = StR 2000 438 ss. consid. 4a.

<sup>(144)</sup> Dello stesso parere M. Moretti, *Il principio di non discriminazione contenuto nel nuovo Accordo stipulato tra Italia e Svizzera in tema di frontalieri*, cit., 39.

<sup>(145)</sup> M. Moretti, *Il principio di non discriminazione contenuto nel nuovo Accordo stipulato tra Italia e Svizzera in tema di frontalieri*, cit., 40.

al loro domicilio<sup>(146)</sup>. Ed è per tale motivo, che la norma verrà esaminata unicamente da una prospettiva del diritto interno svizzero.

Siccome la portata dell'art. 4 Accordo frontalieri si prefigge di evitare qualsiasi possibile discriminazione in ambito fiscale dei frontalieri, il suo campo di applicazione riguarda il confronto tra frontalieri ai sensi dell'ALC e frontalieri ai sensi dell'Accordo 2020, che pure rientrano, per forza di cose, nel campo di applicazione dell'ALC. La principale differenza tra le due categorie consiste nella durata del soggiorno nello Stato della fonte. I primi, affinché possano beneficiare dell'Accordo 2020 in luogo dell'art. 15, par. 1, CDI CH-I, devono rientrare quotidianamente al loro domicilio (art. 2, lett. *b*, cifra *iii*, Accordo 2020<sup>(147)</sup>); i secondi devono invece rientrare almeno una volta la settimana<sup>(148)</sup>. Questa differenza la si evince, in particolare, nell'ultima frase dell'art. 4 Accordo 2020, dove viene esplicitata a chiare lettere.

Se, quindi, i primi sottostanno ad un'imposizione "*diversa o più onerosa*", la discriminazione fiscale deve essere eliminata dallo Stato della fonte (leggasi "*non devono essere soggetti ad alcuna imposizione nello Stato in cui viene svolta l'attività di lavoro dipendente*") e non già dallo Stato di residenza, il quale può quindi, nel silenzio della norma, operare delle discriminazioni<sup>(149)</sup>.

Se il concetto di "*più oneroso*" appare chiaro nel suo tenore letterale, nel senso che un lavoratore frontaliero ai sensi dell'Accordo 2020 non deve subire nello Stato della fonte un'imposizione più elevata attraverso minori deduzioni o maggiori aliquote oppure ancora una diversa base di calcolo rispetto al lavoratore frontaliero ai sensi dell'ALC<sup>(150)</sup>, resta ancora da esaminare cosa si debba intendere per "*diverso*". Se il trattamento

<sup>(146)</sup> Cfr., *supra*, cap. 2.1.; M. Moretti, *Il principio di non discriminazione contenuto nel nuovo Accordo stipulato tra Italia e Svizzera in tema di frontalieri*, cit., 39.

<sup>(147)</sup> Ricadono nell'Accordo 2020 e, quindi, nel campo di applicazione dell'art. 4 sul divieto di discriminazione, non solo i "nuovi" frontalieri, ma anche gli "attuali" frontalieri per i quali vale il regime transitorio di cui all'art. 9 Accordo 2020 che non prevede delle specifiche eccezioni quanto all'applicabilità o meno del precedente art. 4.

<sup>(148)</sup> Non vi rientrano, invece, i dimoranti con permesso B poiché ai sensi dell'art. 6, Allegato I, ALC hanno la possibilità di soggiornare nello Stato in cui svolgono la loro attività lucrativa, senza dover rientrare al loro domicilio, per un massimo di cinque anni.

<sup>(149)</sup> Ed è ciò che l'Italia effettivamente fa, non sulla base del diritto interno, bensì dell'Accordo 2020 stesso, trattando diversamente i lavoratori frontalieri per effetto della norma transitoria di cui all'art. 9. Tuttavia questo differente trattamento fiscale parrebbe al riparo da censure costituzionali (G. Bizioli, R. Rossi, *L'Accordo fiscale sui frontalieri del 2020: profili costituzionali*, cit., 35 s.; M. Moretti, *Il principio di non discriminazione contenuto nel nuovo Accordo stipulato tra Italia e Svizzera in tema di frontalieri*, cit., 41).

<sup>(150)</sup> M. Moretti, *Il principio di non discriminazione contenuto nel nuovo Accordo stipulato tra Italia e Svizzera in tema di frontalieri*, cit., 39.

fiscale secondo il diritto cantonale o federale non è il medesimo tra le due categorie, ciò significa che siamo di fronte ad una “*diversa*” imposizione, non conforme all’art. 4 Accordo 2020. Di conseguenza, anche un trattamento più favorevole (e non soltanto più oneroso) per i lavoratori frontalieri ai sensi dell’Accordo 2020 rispetto a coloro che sottostanno all’ALC deve essere considerato discriminatorio e, pertanto, eliminato nello Stato della fonte. Per cui tale disposizione mira a garantire una (perfetta) parità di trattamento ai fini fiscali tra lavoratori frontalieri ai sensi dell’ALC nel luogo in cui svolgono la loro attività, indipendentemente dal fatto che essi ricadano o meno nell’Accordo 2020<sup>(151)</sup>.

Fatta questa analisi vediamo se sono previste concretamente delle norme di diritto interno contrarie ai disposti dell’art. 4 Accordo 2020.

#### 4.5.4.2. - *Il moltiplicatore comunale ticinese*

La prima analisi riguarda l’applicazione di un diverso moltiplicatore comunale tra lavoratori con rientro giornaliero e rientro settimanale<sup>(152)</sup>. Dei tre Cantoni di frontiera con l’Italia, ai quali si applica l’Accordo 2020, il Ticino prevede una particolarità per quanto riguarda il prelievo dell’imposta comunale nei confronti dei lavoratori frontalieri che rientrano giornalmente al domicilio in Italia. Per questi soggetti, il diritto cantonale non calcola l’imposta comunale tenendo conto dell’onere fiscale medio dei Comuni ticinesi, come avviene in tutti i Cantoni<sup>(153)</sup>. Infatti, per coloro che sono titolari di un permesso per frontaliere o cittadini svizzeri residenti

---

(151) Dello stesso parere V. Rosselli, secondo il quale “*l’ampiezza della portata e la generalità della norma voluta dai negoziatori sancisce, dunque, il divieto di qualsiasi trattamento diverso per quanto attiene all’imposizione dei frontalieri, sia che i suoi effetti siano negativi o positivi (ossia divieto della c.d. «discriminazione negativa» ma anche della «discriminazione positiva»*)” (V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all’imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 18). Cfr. anche, in senso analogo, M. Moretti, *Il principio di non discriminazione contenuto nel nuovo Accordo stipulato tra Italia e Svizzera in tema di frontalieri*, cit., 39.

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

(153) Per l’anno 2021 il moltiplicatore comunale medio è pari al 79% (FU 57/2019 6877, 6883 s.; cfr. anche art. 12, cpv. 3, del Decreto esecutivo. concernente l’imposizione delle persone fisiche [di seguito DEIMPF]).

all'estero e che esercitano un'attività lucrativa dipendente nel Cantone rientrando giornalmente al proprio domicilio (art. 111, cpv. 5, lett. *b*, LT), l'imposta comunale corrisponde all'ammontare dell'imposta cantonale (art. 111, cpv. 4, LT)<sup>(154)</sup>, notoriamente più elevata<sup>(155)</sup>. Questa misura è in vigore dal 1° gennaio 2015<sup>(156)</sup> ed è stata recentemente confermata dal Gran Consiglio ticinese con l'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, le cui misure sono entrate in vigore il 1° gennaio 2021<sup>(157)</sup>. Nella *Roadmap* del 23 febbraio 2015 sottoscritta dai due governi già si alludeva al fatto che l'imposta comunale svizzera avrebbe dovuto essere calcolata tenendo conto del moltiplicatore medio comunale<sup>(158)</sup>. Questa misura, se letta con la lente dell'art. 4 Accordo 2020 discrimina i lavoratori frontalieri ai sensi dell'ALC con rientro giornaliero e che ricadono pure sotto l'Accordo 2020, rispetto agli altri lavoratori fron-

---

<sup>(154)</sup> Secondo l'art. 1*b*, cpv. 1, LT il coefficiente cantonale d'imposta è pari al 100%. Tuttavia, è presente una norma transitoria nella Legge tributaria ticinese in base alla quale il coefficiente è ridotto al 97% per i periodi fiscali compresi tra il 2020 e il 2023, rispettivamente può essere ulteriormente abbassato al 96% per il periodo fiscale 2024 su decisione del Gran Consiglio (art. 300*a* LT).

<sup>(155)</sup> Durante le discussioni alle Camere federali per approvare il disegno di Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa (cfr. Consiglio federale, *Messaggio sulla legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa*, n. 14.093, del 28 novembre 2014, in FF 2016 603), il Consiglio nazionale aveva proposto di inserire una disposizione nella LAID che obbligasse i Cantoni a calcolare il moltiplicatore comunale sulla base di un metodo di calcolo federale (media preponderata). Secondo la relatrice della commissione Ada Marra, durante un suo intervento dell'8 marzo 2016, ciò dovrebbe permettere di evitare derive punitive, facendo riferimento alla decisione del Canton Ticino di innalzare il moltiplicatore comunale per le imposte alla fonte prelevate sui salari dei frontalieri dal 78% (media) al 100%. Tale decisione aveva, infatti, irritato parecchio il Governo italiano che aveva parlato di discriminazione (BU 2016 CN, 223). Il Consiglio degli Stati ha però deciso di non dar seguito a questa proposta del Consiglio nazionale (BU 2016 CS, 718). Per considerazioni critiche sul moltiplicare comunale ticinese e sulla violazione dell'art. 8 della Costituzione federale (di seguito Cost.), si veda A. Pedrolì, *Il moltiplicatore d'imposta comunale nell'imposizione alla fonte dei frontalieri*, cit., 405 ss., mentre per una violazione dell'ALC si veda M. Moretti, *Il principio di non discriminazione contenuto nel nuovo Accordo stipulato tra Italia e Svizzera in tema di frontalieri*, cit., 40.

<sup>(156)</sup> BU 62/2014 587, 590. Si veda anche Consiglio di Stato del Canton Ticino, *Messaggio concernente la modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994, Moltiplicatore comunale per il calcolo delle imposte alla fonte*, n. 6985, del 17 settembre 2014, 1 ss.

<sup>(157)</sup> RU 2018 1813; BU 4/2021 15, in particolare 18 s. Si veda inoltre Consiglio di Stato del Canton Ticino, *Messaggio sull'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa*, n. 7883, del 9 settembre 2020, 1 ss.

<sup>(158)</sup> *Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland*, cit., cifra 4.6, nota 2.



talieri, sempre ai sensi dell'ALC, che non sottostanno all'Accordo 2020, poiché rientrano una sola volta alla settimana al loro domicilio. Ai primi viene applicato il moltiplicatore comunale corrispondente all'ammontare dell'imposta cantonale, mentre ai secondi il moltiplicatore medio comunale più basso (art. 111, cpv. 5, lett. *b*, n. I e II, LT). Vi è, dunque, un trattamento fiscale più oneroso dei lavoratori frontalieri secondo l'Accordo 2020 (n. II in combinato disposto con art. 111, cpv. 4, LT) rispetto ad altri frontalieri (n. I in combinato disposto con art. 111, cpv. 3, LT)<sup>(159)</sup>. Questa situazione non è più compatibile con l'Accordo 2020 e deve essere modificata entro l'entrata in vigore dello stesso. Il Consiglio di Stato ticinese si è comunque detto disposto a modificare la citata disposizione in caso di entrata in vigore dell'Accordo 2020<sup>(160)</sup>.

#### 4.5.4.3. - *Le differenti deduzioni forfettarie ticinesi*

Oltre alla questione del moltiplicatore comunale medio, che opera una discriminazione attraverso una maggiorazione dell'aliquota, una ulteriore differenza tra le due categorie la ritroviamo nella determinazione delle deduzioni forfettarie da includere nelle tariffe applicabili ai fini dell'imposta alla fonte. L'art. 12, cpv. 2, DEIMPF, in applicazione dell'art. 111, cpv. 6, LT, opera infatti delle distinzioni tra rientri giornalieri al domicilio e non. Questo è il caso della deduzione per oneri assicurativi e interessi sui capitali a risparmio, la quale ai primi non viene accordata, mentre ai secondi sì (art. 12, cpv. 2, cifra 5, DEIMPF); inoltre per la deduzione per spese professionali (spese di trasporto, per pasti fuori domicilio e per le altre spese necessarie alla professione) ai primi viene accordato un importo forfettario leggermente superiore rispetto ai secondi (art. 12, cpv. 2, cifra 6, DEIMPF). Anche questo diverso trattamento tra le due categorie è problematico sotto il profilo dell'art. 4 Accordo 2020, così come dell'art. 33, cpv. 3, LAID che non ammette simili distinzioni.

---

<sup>(159)</sup> Nel Canton Ticino sottostanno alle tabelle d'imposta alla fonte A, B, C e H i titolari di un permesso B, L, G oppure cittadini svizzeri residenti all'estero con rientro settimanale, mentre le tabelle F, R, S, T e U riguardano i titolari di un permesso G oppure cittadini svizzeri residenti all'estero che rientrano giornalmente al proprio domicilio (Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino, Direttiva cantonale in ambito di imposta alla fonte, valida dal 1° gennaio 2021, 10).

<sup>(160)</sup> Consiglio di Stato del Canton Ticino, *Messaggio sull'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa*, cit., 10 s.

#### 4.5.4.4. - *Il divieto del cumulo dei redditi secondo il Processo verbale del 1985*

Ci si pone il quesito a sapere se l'imposizione alla fonte in Svizzera dei lavoratori frontalieri coniugati che rientrano nell'Accordo 1974, ai quali si applicano le aliquote (più vantaggiose) della Tabella F (artt. 1, cpv. 1, lett. *f*, dell'Ordinanza federale sull'imposta alla fonte [di seguito OIFo] e 111, cpv. 5, lett. *b*, n. I, LT)<sup>(161)</sup> che non tengono conto dell'altro reddito da lavoro del coniuge, diversamente dalle Tabelle C e T che riguardano i coniugi esercitanti entrambi un'attività lucrativa in Svizzera o all'estero e che tengono conto dei due redditi conformemente al principio dell'imposizione della famiglia (artt. 1, cpv. 1, lett. *c*, OIFo e 111, cpv. 5, lett. *b*, n. II, LT)<sup>(162)</sup>.

Il lavoratore frontaliere proveniente dall'Italia che ricade nel campo di applicazione dell'Accordo 1974, il cui coniuge anch'esso lavora, beneficia della più vantaggiosa aliquota per coniugati, che non considera l'accresciuta capacità contributiva dovuta al cumulo dei redditi dei coniugi. Conformemente alle regole previste dal diritto fiscale svizzero, i redditi del coniuge conseguiti all'estero dovrebbero, invece, essere considerati ai fini della determinazione dell'aliquota complessiva conformemente al principio dell'imposizione della famiglia (artt. 8 LIFD e 3, cpv. 3, LAID). Questo trattamento fiscale di favore non riguarda i lavoratori frontalieri che non ricadono sotto l'Accordo 1974. Questa eccezione trova il suo fondamento nel Processo verbale del 1985, quando la delegazione svizzera accolse una richiesta dell'omologa delegazione italiana volta ad escludere i lavoratori frontalieri ai

<sup>(161)</sup> In realtà da un profilo della sistematica fiscale, la Tabella F avrebbe dovuto essere collocata nella cifra II dell'art. 114, cpv. 5, lett. *b*, LT, che riguarda i contribuenti titolari di un permesso per frontaliere o cittadini svizzeri residenti all'estero, che rientrano giornalmente al proprio domicilio.

<sup>(162)</sup> Nel Canton Ticino è prevista la Tabella C per i casi normali e la Tabella T per casi con rientro giornaliero. Le tabelle sono disponibili al seguente link: <<https://www4.ti.ch/dfe/dc/dichiarazione/aliquote>> (pagina consultata il 7 luglio 2021). Dato che il debitore della prestazione imponibile, responsabile del prelievo dell'imposta alla fonte, ignora l'ammontare del salario del coniuge del proprio dipendente, la Tabella C (ma anche la T) è stata concepita in modo da integrare quest'ultimo in maniera "schematica". L'AFC, d'intesa con il gruppo di lavoro della Conferenza svizzera delle imposte (CSI), la quale si occupa dell'imposta alla fonte, e sulla base dell'indagine sul *budget* delle economie domestiche realizzata dall'Ufficio federale di statistica (UFS), ha fissato in CHF 5'425 al mese il limite superiore per il reddito dell'altro coniuge ai fini della determinazione dell'aliquota per l'imposta federale diretta. Per i redditi inferiori a tale limite, l'aliquota viene fissata secondo il rapporto tra i proventi di 1:1 (AFC, Lettera circolare AFC dell'11 settembre 2013, 1). Nel caso di sovrapposizione del reddito del coniuge stabilito forfettariamente, il Tribunale federale, richiamando il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, acconsente ad una rettifica verso il basso delle aliquote applicate alla persona assoggettata all'imposta alla fonte (sentenza TF 2C\_450/2017 = StE B 82.1 Nr. 7, del 26 giugno 2018).

sensi dell'Accordo 1974 dal cumulo dei redditi ai fini della determinazione dell'aliquota complessiva, quando un coniuge lavora in Svizzera e l'altro in Italia<sup>(163)</sup>. Ritenuto che anche questa situazione comporta un diverso trattamento fiscale tra le due categorie di lavoratori frontalieri, quelli con rientro giornaliero e quelli con rientro settimanale, l'art. 4 Accordo 2020 prevale sul Processo verbale del 1985 e il divieto del cumulo dei redditi stabilito per l'Accordo 1974 non può più trovare applicazione con l'entrata in vigore dell'Accordo 2020 in quanto discriminatorio<sup>(164)</sup>.

#### 4.5.5. - *L'eliminazione della doppia imposizione*

##### 4.5.5.1. - *In breve*

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

##### 4.5.5.2. - *Secondo il diritto svizzero*

La Svizzera nei rapporti con l'estero utilizza il metodo dell'esenzione con riserva di progressione dell'aliquota al fine di eliminare la doppia imposizione, obbligo che compete allo Stato di residenza<sup>(165)</sup>. Tale meto-

---

<sup>(163)</sup> M. Bernasconi, *L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974*, cit., 313 s.; M. Bernasconi, *La Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni e l'accordo dei frontalieri*, cit., 348; S. Guggiari Salari, *Coniugi: disparità di trattamento in base alla residenza dei frontalieri*, in *NF*, 5/2014, 8. Quest'ultima Autrice si chiede se sia legittimo che nell'ambito della procedura amichevole prevista dall'art. 26, par. 3, CDI CH-I le autorità competenti raggiungano un accordo che disciplini un aspetto non regolato dall'Accordo 1974 e dalla CDI CH-I e in contrasto con il diritto interno svizzero che prevede il cumulo dei redditi per i coniugi. Essa giunge alla conclusione che la mancata applicazione del principio del cumulo dei redditi ai soggetti che risiedono nella zona di frontiera è contraria al principio della parità di trattamento nei confronti di altri soggetti tassati ordinariamente oppure che non risiedono nella zona di frontiera e che non sia legale poiché né la CDI CH-I né l'Accordo 1974 contengono delle disposizioni in materia di cumulo di redditi dei coniugi che possano prevalere sul diritto interno svizzero, ritenuto che sono state emanate da autorità non competenti per farlo (S. Guggiari Salari, *Coniugi: disparità di trattamento in base alla residenza dei frontalieri*, cit., 12 s.).

<sup>(164)</sup> Si veda anche la sentenza CDT 80.2017.312 del 4 novembre 2019, consid. 3.4.

<sup>(165)</sup> D. de Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, cit., 64; P. Locher, A.

do è previsto all'art. 24, par. 3, CDI CH-I<sup>(166)</sup>. Ciò significa che per la Svizzera, in qualità di Stato di residenza, sussiste un obbligo assoluto di esentare i redditi per i quali la CDI CH-I assegna all'Italia una competenza impositiva<sup>(167)</sup>. Tuttavia, la Svizzera si è riservata il diritto di prendere in considerazione gli elementi di reddito e di sostanza che beneficiano dell'esenzione ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile agli altri elementi di reddito e di sostanza imponibili nel suo territorio, in modo da tenere in debita considerazione la capacità contributiva del soggetto residente<sup>(168)</sup>.

Nel caso dei lavoratori frontalieri residenti in una zona di frontiera svizzera, che esercitano la loro attività lucrativa nell'area di frontiera italiana, rientrando quotidianamente al loro domicilio, la Svizzera ha scelto di esentare di quattro quinti (*i.e.* l'80%) l'importo lordo del reddito conseguito (art. 5, par. 2, Accordo 2020)<sup>(169)</sup>. Di conseguenza, nella base imponibile calcolata secondo il diritto federale e cantonale viene considerato un quinto (*i.e.* il 20%) del reddito del lavoro dipendente che ricade nell'Accordo 2020, mentre per la determinazione dell'aliquota mondiale viene, invece, considerato tale reddito in misura piena<sup>(170)</sup>.

---

Marantelli, A. Opel, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, cit., 676 ss.; X. Oberon, *Précis de droit fiscal international*, 4<sup>a</sup> ed., Stämpfli Verlag AG, Berna, 2014, 695.

<sup>(166)</sup> Ad eccezione dei redditi da partecipazione, degli interessi e delle *royalties* (art. 10 ss. CDI CH-I) per i quali è previsto l'uso del metodo del computo globale d'imposta (art. 24, par. 4, CDI CH-I) (D. de Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, cit., 856; P. Locher, A. Marantelli, A. Opel, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, cit., 676; X. Oberon, *Précis de droit fiscal international*, cit., 695). La doppia imposizione viene evitata attraverso le disposizioni dell'Ordinanza federale sul computo di imposte alla fonte estere. Il principio dell'esenzione non trova inoltre applicazione laddove si verifichi un rischio di doppia non imposizione ai sensi dell'art. 6 della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (c.d. Convenzione BEPS) (V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 18).

<sup>(167)</sup> A. Contrino, P. Dell'Era, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, cit., 70.

<sup>(168)</sup> Quando una persona residente in Svizzera percepisce dei redditi esteri che, in virtù di una CDI (oppure del diritto interno) sottostanno alla sovranità dello Stato della fonte, la Svizzera deve esonerare questi redditi stranieri, ma ne può tenere conto per determinare l'aliquota di imposta afferente agli altri redditi del contribuente normalmente imponibili in Svizzera, così come previsto sia dal diritto interno svizzero sia da quello convenzionale (art. 7, cpv. 1, LIFD; art. 6, cpv. 1, LT; art. 23A, par. 3, Modello OCSE; per i rapporti fra Svizzera e Italia: art. 24, par. 3, CDI CH-I) (Sentenze CDT 80.2016.271 del 2 marzo 2018, consid. 2.2; 80.2012.152 del 17 luglio 2015, consid. 3.5).

<sup>(169)</sup> Cfr. anche V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 18.

<sup>(170)</sup> *Esempio*: una persona fisica domiciliata in un Comune ticinese, situato a 20 km dalla frontiera, esercita un'attività lucrativa dipendente a Como, guadagnando CHF

#### 4.5.5.3. - Secondo il diritto italiano

L'Italia nei rapporti con l'estero utilizza il metodo del credito d'imposta per ovviare alla doppia imposizione<sup>(171)</sup>. Tale metodo – previsto all'art. 24, par. 2, CDI CH-I (e all'art. 165 t.u.i.r.) – implica che un elemento di reddito è imponibile in entrambi gli Stati e compete allo Stato di residenza imputare l'imposta pagata dal contribuente all'estero nella propria imposta<sup>(172)</sup>. L'art. 5, par. 1, Accordo 2020 non fa altro che stabilire un rimando alle disposizioni della convenzione generale per eliminare la doppia imposizione, secondo cui compete allo Stato di residenza del lavoratore frontaliero eliminare la doppia imposizione sui salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe ricevute dai lavoratori frontalieri.

Per i soggetti residenti in Italia, che possiedono elementi di reddito imponibili in Svizzera “sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo” (art. 165, 1° comma, t.u.i.r.). “Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente” (art. 165, 10° comma, t.u.i.r.)<sup>(173)</sup>.

---

100.000. Questo reddito è imponibile in Svizzera nella misura di un quinto, pari a CHF 20.000. Per la determinazione dell'aliquota mondiale della persona, questo reddito viene considerato in misura piena, pari a CHF 100.000. Le deduzioni per spese professionali verranno considerate in misura piena per l'aliquota e ridotte per la base imponibile. In Italia, Stato della fonte, lo stesso reddito sarà imponibile limitatamente all'80% con le aliquote previste dal suo diritto interno.

<sup>(171)</sup> Il legislatore italiano applica un principio di tassazione su base mondiale (*worldwide income principle*) in base all'art. 2, 2° comma, t.u.i.r. Il lavoratore residente che svolge la prestazione all'estero sarà assoggettato a tassazione definitiva in Italia anche per il reddito di lavoro dipendente, salvo che le CDI prevedano altrimenti (P. Parisi, *I frontalieri “svizzeri” dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, cit., 26). Da qui la necessità di prevedere il credito d'imposta per le imposte assolute all'estero.

<sup>(172)</sup> D. de Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, cit., 855.

<sup>(173)</sup> Cfr. A. Contrino, P. Dell'Era, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, cit., 66. Una disposizione analoga era presente all'art. 5, par. 4, OCIFE, la quale prevedeva una riduzione del computo globale d'imposta per i dividendi da partecipazioni qualificate, poiché in Svizzera tali redditi sono imponibili in misura parziale. Il Tribunale federale ha tuttavia deciso che una simile disposizione sia da ritenere contraria al CDI di rango superiore (sentenza TF 2C\_750/2013 del 9 ottobre 2014). Il Tribunale federale ha ritenuto inammissibile una riduzione dell'imposta residua computabile nel caso dell'imposizione parziale, poiché, nel quadro dell'attenuazione della doppia imposizione economica, occorre garantire un trattamento equivalente dei dividendi nazionali e di quelli esteri. Se la riduzione dell'ammontare del computo effettuata a seguito dell'imposizione parziale dei dividendi esteri determina una doppia imposizione residua, si rileva una disparità di trattamento inammissibile (cfr. anche DFF, *Procedura di consultazione relativa alle ordinanze sul computo di imposte alla fonte*

Il diritto interno italiano conosce un'esenzione parziale (c.d. franchigia d'imposta) dei redditi conseguiti dai lavoratori frontalieri all'estero, pari a euro 7.500<sup>(174)</sup>, importo che dovrebbe essere innalzato a euro 10.000<sup>(175)</sup>. Concretamente, questa esenzione dovrebbe servire al lavoratore per far fronte ai costi di trasporto che, altrimenti, sarebbero indeducibili dalla base imponibile dell'imposta sul reddito dovuta in Italia<sup>(176)</sup>.

Questa franchigia incide a sua volta sulle modalità di determinazione del credito d'imposta per le imposte assolute all'estero. Siccome il reddito prodotto all'estero concorre parzialmente alla formazione del reddito complessivo, il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero comporta che l'imposta estera detraibile debba essere ridotta proporzionalmente al limitato concorso del reddito estero alla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito dovuta in Italia<sup>(177)</sup>.

---

*estere*, Rapporto esplicativo, Berna, 10 aprile 2019, in <<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/56464.pdf>> [pagina consultata il 7 luglio 2021], 7). Per quanto attiene alla disposizione italiana, si rimanda in dottrina a A. Contrino, *Redditi transnazionali parzialmente imponibili in Italia e riduzione corrispondente dei tributi esteri detraibili: profili di irragionevolezza sistematica, illiceità convenzionale e incostituzionalità*, in DPT, 1/2021, 1 ss.

<sup>(174)</sup> *Esempio*: un lavoratore frontaliere residente in Italia che consegue un reddito di lavoro imponibile di fonte svizzera pari a euro 30.000, sarà imponibile nel suo Paese su un reddito di euro 22.500 dato dalla differenza tra il reddito prodotto all'estero e la franchigia di euro 7.500 (P. Parisi, *I frontalieri "svizzeri" dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, cit., 29).

<sup>(175)</sup> MEF, *Stigato Memorandum d'Intesa fra Governo, sindacati e comuni di frontiera su lavoratori frontalieri*, Comunicato stampa n. 284, Roma, 23 dicembre 2020, in <[https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/documenti/comunicato\\_0284.pdf](https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/documenti/comunicato_0284.pdf)> (pagina consultata il 7 luglio 2021). Il governo italiano, oltre all'innalzamento della "no tax area" per i redditi di lavoro dipendente a euro 10.000, si è impegnato ad esentare gli assegni familiari erogati dagli enti previdenziali della Stato in cui il lavoratore frontaliere presta lavoro (cfr. anche P. Parisi, *I frontalieri "svizzeri" dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, cit., 29).

<sup>(176)</sup> R. Franzè, *Il regime tributario italiano dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente prestate all'estero*, cit., 16.

<sup>(177)</sup> R. Franzè, *Il regime tributario italiano dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente prestate all'estero*, cit., 16. Se, ad esempio, il reddito effettivo prodotto all'estero non concorre interamente a formare il reddito complessivo in Italia (euro 30.000 di reddito meno la franchigia euro 7.500), si dovrà limitare in misura proporzionale il riconoscimento del credito d'imposta. Questo significa che le imposte estere potranno essere recuperate in proporzione al reddito che risulterà imponibile in Italia. La proporzione sarà pari ad euro 22.550 diviso euro 30.000, che è uguale al 75%. Per cui, le imposte estere saranno detraibili nella misura del 75% del loro importo (P. Parisi, *I frontalieri "svizzeri" dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, cit., 29 s.).



#### 4.5.6. - *L'imposizione alla fonte quale metodo definitivo*

##### 4.5.6.1. - *La regola della "definitività" nell'Accordo 2020*

Di regola, le CDI non si preoccupano di definire le modalità di riscossione delle imposte, bensì di stabilire i criteri di riparto della tassazione. Nonostante ciò, i due Stati hanno voluto ancorare nell'Accordo 2020 il metodo di imposizione alla fonte quale unico, esclusivo e definitivo sistema di riscossione delle imposte, soprattutto per aver una certezza da ambo le parti dell'incassato e delle informazioni che vengono trasmesse nell'ambito dell'art. 7 Accordo 2020, considerate inoltre le tempistiche previste piuttosto brevi<sup>(178)</sup>.

La "definitività" dell'imposta alla fonte si evince tanto dall'art. 3, par. 3, Accordo 2020, secondo il quale "[l]'imposizione dei lavoratori frontalieri nello Stato contraente in cui l'attività di lavoro dipendente viene svolta è effettuata tramite imposizione alla fonte. Qualsiasi altro metodo d'imposizione è escluso ai fini del presente Accordo", quanto dal punto 2 dello scambio di lettere<sup>(179)</sup>, con cui si stabilisce che "il solo metodo d'imposizione dei lavoratori frontalieri ai sensi dell'articolo 2 lettera b), è quello dell'imposizione alla fonte". Il successivo punto 3 precisa inoltre che "[s]ulla scorta dell'articolo 3 paragrafo 3 dell'Accordo,

*le disposizioni previste all'articolo 99a della Legge federale sull'imposta federale diretta, ossia la cosiddetta "imposizione ordinaria ulteriore su richiesta", che saranno introdotte con l'entrata in vigore della Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, e*

*a) le disposizioni della normativa interna italiana laddove incompatibili con l'Accordo*

*b) non saranno applicabili ai lavoratori frontalieri ai sensi dell'articolo 2 lettera b) dell'Accordo".*

La "definitività" dell'imposta alla fonte si estende anche ai lavoratori frontalieri che sottostanno al regime transitorio di cui all'art. 9 Accordo 2020<sup>(180)</sup>.

Infine, il punto 4 specifica che ai lavoratori frontalieri ai sensi dell'Accordo 2020 deve essere data la possibilità di far valere detrazioni, dedu-

<sup>(178)</sup> Cfr. G. Macchi, *Alcune riflessioni dalla prospettiva ticinese*, in *NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri*, 12; V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 17.

<sup>(179)</sup> Sulla portata dello scambio di lettere cfr., *infra*, cap. 4.7.1.

<sup>(180)</sup> G. Macchi, *Alcune riflessioni dalla prospettiva ticinese*, cit., 12; cfr., *infra*, cap. 4.5. Del resto manca nell'art. 9 Accordo 2020 un'apposita eccezione al sistema della "definitività" dell'imposta alla fonte.



zioni, oneri normalmente deducibili o simili agevolazioni nello Stato di residenza secondo le disposizioni previste in quest'ultimo. Il punto 4 chiarisce, dunque, che è lo Stato di residenza a doversi fare carico della situazione specifica del singolo contribuente e secondo le regole previste dal suo diritto interno e non è, invece, compito dello Stato della fonte, ragione per cui non trova applicazione la nozione di "quasi" residente secondo il diritto interno dei due Stati contraenti<sup>(181)</sup>.

#### 4.5.6.2. - I "quasi" residenti secondo il diritto fiscale svizzero

Con la sentenza del 26 gennaio 2010, il Tribunale federale ha constatato che il sistema d'imposizione alla fonte viola il divieto di discriminazione ai sensi degli artt. 2 e 9, par. 2, ALC, nella misura in cui concerne i lavoratori con domicilio fiscale all'estero che esercitano un'attività lucrativa dipendente in Svizzera e i cui redditi complessivi, provengono per più del 90% dalla Svizzera. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (di seguito CGUE), alla quale rinvia l'art. 21, par. 2, ALC, vi è una discriminazione tra residenti e non residenti quando queste due categorie si trovano in una situazione tra di loro comparabile. Ciò è il caso quando il non residente non consegue un reddito significativo nel suo Stato di residenza e ricava la parte essenziale dei suoi redditi imponibili (oltre il 90%) nello Stato in cui esercita l'attività lavorativa. In tal caso, lo Stato di residenza non è, infatti, in grado di tener conto della situazione personale e familiare del contribuente, poiché il reddito che è qui imponibile è insufficiente per consentire di prenderla in considerazione<sup>(182)</sup>. Questa tipologia di contribuenti, che sono stati definiti dalla CGUE come "quasi" residenti, deve quindi poter beneficiare dello stesso trattamento fiscale previsto per i lavoratori residenti in Svizzera e assoggettati all'imposta ordinaria sul reddito<sup>(183)</sup>. A decorrere dal 1° gennaio 2021, il legislatore ha ancorato la giurisprudenza del Tribunale federale agli artt. 99a LIFD e 14 OIFo, rispettivamente l'art. 35a LAID (c.d. "tassazione ordinaria ulteriore in caso di quasi residenza")<sup>(184)</sup>. Nella categoria dei soggetti non residenti, vi rientrano anche i lavoratori frontaliere, i quali se conseguono una parte preponderante dei loro proventi in

<sup>(181)</sup> G. Macchi, *Alcune riflessioni dalla prospettiva ticinese*, cit., 12.

<sup>(182)</sup> DTF 136 II 241. Il Tribunale federale ha ripreso la giurisprudenza della CGUE concernente, in particolare, la decisione *Schumacker* (CGUE, causa C-279/93, *Schumacker*, 14 febbraio 1995). Per un approfondimento cfr. S. Vorpe, P. Arginelli, P. Altenburger, *Die Besteuerung der "Quasi-Ansässigen" in der Schweiz. Kritische Würdigung*, cit., 625 ss.

<sup>(183)</sup> A. Pedroli, *Il moltiplicatore d'imposta comunale nell'imposizione alla fonte dei frontaliere*, cit., 414.

<sup>(184)</sup> RU 2018 1813.

Svizzera (*i.e.* il 90%), possono presentare, entro il 31 marzo dell'anno civile successivo all'anno fiscale in questione (pena la decadenza del diritto), una richiesta per essere sottoposti ad una tassazione ordinaria ulteriore (art. 14, cpv. 1, OIFo)<sup>(185)</sup>. Questi soggetti non devono obbligatoriamente restare vincolati anche gli anni successivi alla tassazione ordinaria<sup>(186)</sup> ed hanno la facoltà di scegliere, di anno in anno, quale sistema di imposizione utilizzare<sup>(187)</sup>.

Per i soggetti non residenti, che non soddisfano le condizioni della quasi residenza, l'imposta alla fonte ha effetto definitivo e liberatorio. Questo è compatibile con la costante giurisprudenza della CGUE, poiché i lavoratori non residenti non si trovano in una situazione paragonabile a quella dei lavoratori residenti, per cui sul piano fiscale possono essere trattati diversamente<sup>(188)</sup>.

#### 4.5.6.3. - I "quasi" residenti secondo il diritto fiscale italiano

Nel diritto interno italiano, le disposizioni dei "quasi" residenti sono disciplinate all'art. 24, comma 3-*bis*, t.u.i.r., che consente ai soggetti aventi la residenza fiscale in uno Stato membro dell'UE o in uno Stato appartenente allo Spazio economico europeo, che assicura un adeguato scambio di informazioni, di beneficiare delle stesse deduzioni e detrazioni previste per i soggetti residenti, a condizione che il loro reddito prodotto nel

---

(185) Consiglio di Stato del Canton Ticino, *Messaggio sull'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa*, cit., 6.

(186) Secondo il diritto fiscale svizzero anche i lavoratori senza permesso di domicilio (c.d. permesso C), che hanno domicilio o dimora fiscale, in Svizzera sono assoggettati all'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente (artt. 83, cpv. 1, LIFD e 32, cpv. 1, LAID). Tuttavia, essi sottostanno all'imposta ordinaria (c.d. "procedura ordinaria ulteriore obbligatoria" ai sensi degli artt. 89 LIFD e 33a LAID) se (i) il loro reddito lordo raggiunge o supera un determinato importo nel corso di un anno fiscale (*i.e.* CHF 120.000 secondo l'imposta federale diretta e cantonale ticinese) oppure (ii) dispongono di proventi non imponibili alla fonte. Vi è anche la possibilità di richiedere la tassazione ordinaria, benché non siano dati i requisiti di cui sopra, su richiesta del contribuente (c.d. "procedura ordinaria ulteriore su richiesta" ai sensi degli artt. 89a LIFD e 33b LAID). Una volta passati alla tassazione ordinaria, non è più possibile tornare indietro, trattandosi di una decisione irrevocabile (artt. 89, cpv. 5, e 89a, cpv. 5, LIFD; artt. 33a, cpv. 5, e 33b, cpv. 5, LAID).

(187) Consiglio federale, *Messaggio sulla legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa*, cit., 614; Consiglio di Stato del Canton Ticino, *Messaggio sull'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa*, cit., 7.

(188) Consiglio di Stato del Canton Ticino, *Messaggio sull'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa*, cit., 7.

territorio dello Stato italiano sia pari almeno al 75% del loro reddito complessivo e che tali soggetti non godano di agevolazioni fiscali analoghe nel loro Stato di residenza<sup>(189)</sup>. La disposizione preclude, quindi, l'accesso al regime in esame quando lo Stato di residenza adotta il metodo del credito d'imposta. Infatti, quest'ultimo Stato, attraendo a tassazione tutto il reddito ovunque prodotto, sarà tendenzialmente in grado di valutare la complessiva capacità contributiva del soggetto residente<sup>(190)</sup>.

#### 4.5.6.4. - *Le conseguenze per i "quasi" residenti che sottostanno all'Accordo 2020*

I soggetti non residenti che adempiono le condizioni per essere qualificati secondo il diritto interno dei due Paesi come "quasi" residenti non potranno accedere su richiesta alla tassazione ordinaria. Questo perché l'Accordo 2020, di rango gerarchico superiore al diritto nazionale<sup>(191)</sup> esclude di fatto questa possibilità. Di conseguenza soltanto lo Stato di residenza può tenere in considerazione la situazione personale e familiare

<sup>(189)</sup> V. Piacentini, C. Bernacchi, *Principi generali di tassazione: la residenza, i redditi esteri dei soggetti residenti ed i redditi italiani dei soggetti non residenti*, cit., 521; M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., 498 ss. Si veda anche Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 281 del 19 luglio 2019, in [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/1654699/Risposta%20n.%20281\\_2019.pdf/239218f2-bac4-1761-6049-75e7c574aa21](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/1654699/Risposta%20n.%20281_2019.pdf/239218f2-bac4-1761-6049-75e7c574aa21) (pagina consultata il 7 luglio 2021).

<sup>(190)</sup> V. Piacentini, C. Bernacchi, *Principi generali di tassazione: la residenza, i redditi esteri dei soggetti residenti ed i redditi italiani dei soggetti non residenti*, cit., 524.

<sup>(191)</sup> Per quanto riguarda la Svizzera, secondo il sistema monista da essa adottato, un accordo internazionale è immediatamente parte integrante del suo diritto senza necessità di atti di trasposizione o recepimento e, in caso di conflitto, il diritto internazionale prevale, di regola, sul diritto interno contrario. L'eccezione è data dalla c.d. "prassi Schubert" (P. Locher, A. Marantelli, A. Opel, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, cit., 42 s.). Vi è poi l'art. 5, cpv. 4, Cost. il quale stabilisce che la Confederazione e i Cantoni rispettano il diritto internazionale (cfr. X. Oberson, *Précis de droit fiscal international*, cit., 131 ss.; D. Yersin, F.A. Girardin, in Y. Noël, F.A. Girardin [a cura di], *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand*, cit., N 36 ad Remarques préliminaires). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, di regola, in caso di conflitto tra una disposizione contenuta in una legge federale e una disposizione di diritto internazionale, prevale quest'ultima, quand'anche la prima fosse più recente della seconda (DTF 142 II 35, consid. 3.2; DTF 141 II 436, consid. 4.1; DTF 138 II 524, consid. 5.1; DTF 131 V 390, consid. 5.2; DTF 131 II 352, consid. 1.2.1; DTF 125 II 417, consid. 4). Per quanto riguarda l'Italia, si fa riferimento all'art. 75, d.p.r. n. 600/1973, rubricato "accordi internazionali", il quale stabilisce che "[n]ell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia". Inoltre, si riporta anche quanto prevede l'art. 169 t.u.i.r., il quale afferma che "le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione". Dalla lettura combinata di queste due norme non vi sono dubbi sul fatto che una norma convenzionale prevale rispetto alla norma interna italiana.

del lavoratore frontaliero. In altre parole, le nuove disposizioni sui “quasi” residenti sono prive di effetto per i lavoratori frontalieri che ricadono nell’Accordo 2020, inclusi quelli che sottostanno al regime transitorio<sup>(192)</sup>.

Inoltre, la norma di cui all’art. 3, par. 3, Accordo 2020 entra in conflitto con una norma di pari rango, prevista all’art. 2 ALC sulla non discriminazione, che ha permesso al Tribunale federale di recepire la giurisprudenza “*Schumacker*”. In assenza di una clausola di collisione, si applicano le regole del diritto internazionale generale (cfr. artt. 30 e 59 CV): oltre al principio *lex specialis derogat generali*, si applica anche il principio secondo cui il diritto posteriore prevale su quello anteriore (*lex posterior derogat priori*). In tal caso, quindi, le norme dell’Accordo 2020 prevalgono su quelle dell’ALC.

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

#### 4.6. - *Il regime transitorio per i lavoratori frontalieri italiani*

##### 4.6.1. - *Il doppio binario*

L’art. 9, par. 1, Accordo 2020 istituisce il c.d. “doppio binario” (detto anche sistema duale di tassazione)<sup>(193)</sup>, secondo il quale alla categoria dei “nuovi” frontalieri si aggiunge quella degli “attuali” frontalieri (c.d. *grand-fathering*)<sup>(194)</sup>. Per quest’ultimi è prevista un’importante eccezione al regime di cui all’art. 3, par. 1, Accordo 2020. Infatti, i lavoratori frontalieri italiani, residenti in un Comune della zona di frontiera che, alla data

(192) G. Macchi, *Alcune riflessioni dalla prospettiva ticinese*, cit., 12.

(193) P. Parisi, *I frontalieri “svizzeri” dopo l’Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, cit., 29.

(194) Questa distinzione tra “nuovi” e “attuali” frontalieri la si ritrova in SFI, *Nuovo accordo tra la Svizzera e l’Italia sull’imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 1 ss.; cfr. anche G. Macchi, *Alcune riflessioni dalla prospettiva ticinese*, cit., 11; P. Parisi, *I frontalieri “svizzeri” dopo l’Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera*, cit., 28.

dell'entrata in vigore dell'Accordo 2020 (art. 8), (i) svolgono oppure (ii) che tra il dicembre 2018 e la data dell'entrata in vigore hanno svolto un'attività di lavoro dipendente, nell'area di frontiera in Svizzera per un datore di lavoro, una stabile organizzazione o una base fissa d'affari situati in tale area, restano imponibili soltanto in questo Paese. Durante il periodo citato è, inoltre, necessario che il datore di lavoro abbia versato le relative ritenute o abbia provveduto ad annunciare all'autorità fiscale cantonale competente il lavoratore frontaliero (punto 11, lett. a del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020).

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

Il regime transitorio mantiene, quindi, in vita la regola dell'Accordo 1974, ossia la tassazione esclusiva nello Stato della fonte<sup>(195)</sup>.

Come specificato all'art. 8, par. 2, Accordo 2020, rispettivamente all'art. II, par. 2, Protocollo che modifica la CDI CH-I, firmato a Roma il 23 dicembre 2020, l'Accordo 2020 si applica il 1° gennaio dell'anno successivo l'entrata in vigore. Per cui la data di entrata in vigore non è da intendersi da quando esplica effetto l'Accordo 2020, bensì da quando i due Stati contraenti lo hanno ratificato formalmente<sup>(196)</sup>.

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

---

<sup>(195)</sup> E. Vial, *Il nuovo accordo Italia Svizzera in tema di frontalieri: come cambia la tassazione*, cit., 3.

<sup>(196)</sup> Cfr., *infra*, cap. 4.11. *Esempio*: un lavoratore frontaliero viene assunto il 1° gennaio 2023 e i due Stati contraenti hanno deciso l'entrata in vigore dell'Accordo 2020 a contare dal 23 dicembre 2022. A questa persona non saranno applicabili le norme transitorie di cui all'art. 9 Accordo 2020.

#### 4.6.2. - *La compensazione finanziaria limitata nel tempo*

Il sistema del riversamento dei ristorni sarà mantenuto in vita sino al 31 dicembre 2033. Dall'entrata in vigore dell'Accordo 2020 e sino a tale data, i Cantoni di frontiera (Grigioni, Ticino e Vallese) sono chiamati a versare ogni anno a beneficio dei Comuni italiani di confine il 40% (non più il 38,8%) dell'ammontare lordo delle imposte prelevate alla fonte sui salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe conseguiti dai lavoratori frontalieri italiani durante l'anno fiscale di riferimento (art. 9, parr. 2 e 3, Accordo 2020). La compensazione viene effettuata in franchi svizzeri mediante un versamento unico da effettuarsi entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello cui la compensazione finanziaria si riferisce (art. 9, par. 4, Accordo 2020) <sup>(197)</sup>.

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

#### 4.7. - *La commissione mista e la procedura amichevole*

##### 4.7.1. - *La procedura in senso lato*

L'art. 6, par. 1, primo periodo, Accordo 2020 ricalca a grandi linee la disposizione di cui all'art. 26, par. 3, CDI CH-I. Quando le autorità competenti <sup>(198)</sup> riscontrano delle difficoltà o dei dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione dell'Accordo 2020, devono fare del loro meglio per risolverle per via di amichevole composizione. Questa procedura amichevole viene denominata anche "procedura in senso lato" <sup>(199)</sup>. Secondo la prassi svizzera, le autorità non possono completare un trattato, modificarlo oppure creare nuovi diritti o obblighi <sup>(200)</sup>. Lo scambio di lettere avvenuto tra la segreteria di Stato di Stato per le questioni finan-

---

<sup>(197)</sup> Il punto 10 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020 regola la compensazione finanziaria relativa all'ultimo anno nel quale le disposizioni dell'Accordo 1974 erano vigore, la quale viene versata l'anno successivo, anno in cui l'Accordo 1974 non è più formalmente in vigore.

<sup>(198)</sup> Le autorità competenti designate sono per la Svizzera il capo del DFF o il suo rappresentante autorizzato e per l'Italia il Ministero dell'Economia e delle Finanze (cfr. art. 2, lett. c, Accordo 2020).

<sup>(199)</sup> C. Attardi, *Il ruolo della corte europea nel processo tributario*, Milano, 2008, 307; D. de Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, cit., 987.

<sup>(200)</sup> X. Oberson, *Précis de droit fiscal international*, cit., 1088.

ziarie internazionali (SFI) presso il DFF, Daniela Stoffel, e il viceministro italiano dell'economia e delle finanze, Antonio Misiani costituisce un accordo amichevole ai sensi di questa disposizione<sup>(201)</sup>. Formalmente, lo scambio di lettere riveste la forma di un accordo amichevole tra autorità competenti ai sensi dell'art. 6, par. 1, Accordo 2020 (“*accordo amichevole di portata generale*”). Tale tipologia d'accordo, la cui conclusione è delegata dal legislatore all'autorità competente, ha la finalità di chiarire questioni interpretative e/o applicative. Siccome l'accordo amichevole è intervenuto al momento della conclusione dell'Accordo 2020, esso può essere considerato a tutti gli effetti un accordo tra le parti ai fini interpretativi ai sensi dell'art. 31, par. 2, lett. a, CV<sup>(202)</sup>.

L'art. 6, par. 1, secondo periodo, Accordo 2020 conferisce alle autorità competenti la facoltà di comunicare direttamente tra loro e di costituire una commissione mista. Quest'ultima, composta da rappresentanti del DFF e MEF, rispettivamente delle autorità fiscali dei Cantoni e delle Regioni delle aree di frontiera (punto 7 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020), è tenuta ad incontrarsi almeno una volta all'anno per discutere dell'interpretazione o dell'applicazione dell'Accordo 2020<sup>(203)</sup>. È data ad ogni modo la facoltà di riunirsi su richiesta, entro tre mesi da quando una questione è stata sottoposta ad una delle due autorità competenti (art. 6, par. 2, Accordo 2020).

#### 4.7.2. - *La procedura in senso stretto*

La “procedura in senso stretto” è prevista all'art. 6, par. 3, Accordo 2020 e ricalca in questo caso l'art. 26, par. 1, CDI CH-I<sup>(204)</sup>. Essa ha lo scopo di proteggere, in un caso concreto, il contribuente contro tutte le forme di imposizione non conformi alla CDI<sup>(205)</sup>, tant'è che viene avviata qualora un lavoratore frontaliero ritenga che le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti comportino o comporteranno a suo carico

---

<sup>(201)</sup> Per una definizione di accordo amichevole si rimanda a X. Oberson, *Précis de droit fiscal international*, cit., 1083 ss.

<sup>(202)</sup> V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 17.

<sup>(203)</sup> Secondo il punto 6 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020 durante l'incontro annuale la commissione mista ha anche il compito di verificare la corretta applicazione dell'Accordo 2020, valutando se, sulla base dei dati statistici aggregati forniti da entrambi gli Stati contraenti, il gettito fiscale riscosso da quest'ultimi corrisponde alle regole di ripartizione dei diritti d'imposizione da esso previsti.

<sup>(204)</sup> D. de Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, cit., 962 s.; X. Oberson, *Précis de droit fiscal international*, cit., 1063.

<sup>(205)</sup> X. Oberson, *Précis de droit fiscal international*, cit., 1063.



un'imposizione non conforme alle disposizioni dell'Accordo 2020. In questo caso, il lavoratore frontaliero può sottoporre il caso alle autorità competenti in base a quanto stabilito dall'art. 26, par. 1, CDI CH-I, per cui dovrà sottoporlo allo Stato contraente di cui è residente oppure a quello dello Stato di cui possiede la nazionalità (cfr. anche punto 8 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020).

Le autorità competenti non hanno né un obbligo di risultato né tantomeno un obbligo di raggiungerlo entro un determinato periodo di tempo. L'art. 26, par. 1, CDI CH-I sancisce soltanto "*pactum de contrahendo*" che richiede alle autorità competenti un obbligo di negoziare, ma non quello di trovare un accordo<sup>(206)</sup>. Del resto, allo stato attuale, né la CDI CH-I né l'Accordo 2020 contengono una clausola arbitrale conforme all'art. 25, par. 5, Modello OCSE<sup>(207)</sup>.

#### 4.8. - *La cooperazione amministrativa*

##### 4.8.1. - *La tipologia di informazioni trasmesse*

L'Accordo 2020 contempla all'art. 7 lo strumento dell'assistenza amministrativa in materia fiscale tra le autorità competenti. Tale norma si prefigge di assicurare una piena e corretta imposizione del lavoratore frontaliero nello Stato di residenza e, laddove necessario, evitare delle potenziali forme d'abuso<sup>(208)</sup>. Nella misura in cui, con il regime ordinario stabilito all'art. 3, par. 1, Accordo 2020, la prerogativa impositiva, per i lavoratori, compete anche allo Stato in cui essi sono residenti, diventa cruciale per tale Stato disporre degli elementi di informazione sufficienti per stabilirne il reddito imponibile<sup>(209)</sup>. Il campo di applicazione concerne sia lavoratori frontalieri residenti in Svizzera che svolgono un'attività lavorativa nell'area di frontiera italiana, sia i lavoratori frontalieri italiani che

---

<sup>(206)</sup> Commentario al Modello OCSE, N 36 *ad art.* 25; X. Oberson, *Précis de droit fiscal international*, cit., 1064.

<sup>(207)</sup> I due Stati si sono comunque accordati di recepire la clausola arbitrale nell'ambito della Convenzione multilaterale BEPS (per un approfondimento si vedano I. Bottinelli, S. Cattelan, S. Vorpe, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in *RtiD*, II-2020, 675 ss.; S. Schiavini, *La procedura di arbitrato per la risoluzione delle controversie internazionali*, in *NF*, 12/2019, 558 ss.).

<sup>(208)</sup> V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 18.

<sup>(209)</sup> G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, cit., 21. Questa esigenza non è, invece, necessaria per i lavoratori frontalieri che rientrano nel regime transitorio di cui all'art. 9 Accordo 2020, essendo il loro reddito di lavoro tassato esclusivamente nello Stato della fonte (cfr., *infra*, cap. 4.8.3.).

esercitano un'attività lavorativa nell'area di frontiera svizzera (art. 2, lett. *b*, Accordo 2020) <sup>(210)</sup>. Sono tuttavia previste delle eccezioni <sup>(211)</sup>.

L'assistenza amministrativa introdotta dall'art. 7 Accordo 2020 costituisce una forma di scambio automatico. Si tratta, infatti, di una trasmissione sistematica e regolare a determinati intervalli periodici di una massa di informazioni predefinite da uno Stato contraente verso un altro Stato contraente, e viceversa <sup>(212)</sup>. Lo Stato in cui viene svolta l'attività lucrativa dipendente è tenuto a fornire in formato elettronico, entro il 20 marzo dell'anno successivo all'anno fiscale di riferimento, due categorie di informazioni (art. 7, par. 1, Accordo 2020): quelle che permettono l'identificazione del contribuente (in particolare nome, cognome, data di nascita, indirizzo, luogo di nascita, codice fiscale, nome del datore di lavoro) e quelle che servono a calcolare la sua base imponibile secondo le regole di diritto interno dello Stato di residenza (in particolare salario lordo, ammontare dei contributi sociali, imposta prelevata) <sup>(213)</sup>.

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

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

---

<sup>(210)</sup> G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, cit., 22.

<sup>(211)</sup> Cfr., *infra*, cap. 4.8.2 e 4.8.3.

<sup>(212)</sup> G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, cit., 22.

<sup>(213)</sup> V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 18 ss.

diritto di essere sentito da parte del lavoratore frontaliero e, di conseguenza, di essere informato preventivamente della trasmissione delle informazioni da parte dei datori di lavoro, con facoltà di contestare la correttezza delle informazioni<sup>(214)</sup>.

L'Accordo prevede inoltre una garanzia per quanto riguarda le informazioni relative al datore di lavoro, che potranno essere utilizzate dall'autorità fiscale ricevente unicamente al fine di garantire l'imposizione del lavoratore frontaliero (art. 7, par. 3, Accordo 2020)<sup>(215)</sup>. Si tratta del c.d. principio di specialità, secondo cui le informazioni potranno essere utilizzate dalle autorità competenti soltanto ai fini fiscali<sup>(216)</sup>. È comunque prevista la possibilità di utilizzare i dati scambiati anche per altri scopi nella misura in cui le informazioni in questione possono essere impiegate per tali altri fini secondo il diritto di entrambi gli Stati e le autorità competenti dello Stato che ha trasmesso i dati in questione ne hanno approvato tale impiego diverso da quello fiscale<sup>(217)</sup>.

#### 4.8.2. - *Prima eccezione: estensione dello scambio di informazioni anche ai residenti fuori dalla zona di frontiera*

L'art. 7, par. 2, Accordo 2020 estende il suo campo di applicazione anche ai lavoratori frontalieri che esercitano un'attività lucrativa dipendente nell'area di frontiera, ma che risiedono in un Comune situato oltre i 20 km dal confine e che non sottostanno, di conseguenza, alle regole impositive dell'Accordo 2020, quanto piuttosto a quelle dell'art. 15, par. 1, CDI CH-I. Si tratta, come specificato dal punto 9 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020, di ricomprendere nella sfera applicativa dello scambio di informazioni i lavoratori frontalieri definiti all'art. 7, Allegato I, ALC<sup>(218)</sup>.

---

<sup>(214)</sup> G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, cit., 23.

<sup>(215)</sup> Cfr. V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 19.

<sup>(216)</sup> G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, cit., 23 s.

<sup>(217)</sup> La norma di cui all'art. 7, par. 3, Accordo 2020 ricalca quella già prevista dall'art. 27, par. 2, CDI CH-I (analogo all'art. 26, par. 2, Modello OCSE), ma declinata alle informazioni concernenti i lavoratori frontalieri.

<sup>(218)</sup> Cfr. V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 19. Per quanto attiene alla Svizzera, vi rientrano in particolare i lavoratori dipendenti italiani che sono in possesso di un permesso di frontalieri G, indipendentemente dal loro luogo di residenza fiscale in Italia.

#### 4.8.3. - *Seconda eccezione: esclusione dello scambio di informazioni per i lavoratori frontalieri "attuali"*

Per gli "attuali" frontalieri che ricadono nel regime transitorio, l'art. 9, par. 7, Accordo 2020 dispone la non applicabilità dell'art. 7 nei loro confronti. Ciò significa che le autorità cantonali dell'area di frontiera (Grigioni, Ticino e Vallese) non trasmetteranno alcun tipo di informazioni in merito alla loro situazione personale e reddituale all'Agenzia delle Entrate<sup>(219)</sup>. Siccome i redditi di lavoro conseguiti dai frontalieri "attuali" secondo il regime transitorio sono imponibili soltanto in Svizzera (art. 9, par. 1, Accordo 2020), viene del resto a mancare una pretesa fiscale nello Stato di residenza, cioè dell'Italia nel caso di lavoratori frontalieri italiani, e, quindi, non vi è alcun senso affinché avvenga lo scambio delle informazioni tra i due Paesi per questa categoria di frontalieri<sup>(220)</sup>.

#### 4.8.4. - *Le autorità competenti*

Diversamente da quanto accade in base alla Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali (LSAI), per la quale è l'AFC l'autorità preposta, per l'invio delle informazioni concernenti i lavoratori frontalieri da parte svizzera, le autorità competenti sono le amministrazioni fiscali dei Cantoni di frontiera (Grigioni, Ticino e Vallese) che le trasmettono all'Agenzia delle Entrate<sup>(221)</sup>. Viceversa, le informazioni da parte italiana, se da un lato, sono inviate sempre dalla stessa autorità che le riceve (*i.e.* l'Agenzia delle Entrate), dall'altro, non sono più le autorità dei Cantoni di frontiera a riceverle, bensì è l'AFC l'autorità competente (art. 7, par. 5, Accordo 2020).

#### 4.9. - *La norma antiabuso*

È stata inserita all'art. 9, par. 8, Accordo 2020 una disposizione per evitare gli abusi nell'ambito dell'applicazione del par. 1 del medesimo

---

<sup>(219)</sup> Cfr. G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, cit., 22; V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 18.

<sup>(220)</sup> G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, cit., 23.

<sup>(221)</sup> G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, cit., 23. L'Autore osserva inoltre che "ancora [deve] essere stabilito se la competenza legislativa, nel definire il quadro con cui verranno acquisite e trasmesse le informazioni, sarà definito, in Svizzera, a livello federale o cantonale. In applicazione della forza derogatoria del diritto federale, la competenza legislativa cantonale in proposito avverrà soltanto in maniera residuale, nella misura in cui non vi sarà una regolamentazione federale" (G. Molo, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, cit., 23).

articolo. In particolare, si vuole evitare che un lavoratore frontaliero cerchi di ottenere l'imposizione esclusiva in Svizzera attraverso il regime transitorio (art. 9 Accordo 2020) quando in realtà non ne avrebbe diritto, ad esempio sottoscrivendo un contratto di lavoro fittizio per un datore di lavoro situato nell'area di frontiera in Svizzera prima dell'entrata in vigore dell'Accordo 2020 oppure costituendo una società ad esso riconducibile che poi lo assume come lavoratore dipendente<sup>(222)</sup>.

Vi è, infatti, il rischio concreto che il "doppio binario", che prevede due diverse modalità di tassazione dei frontalieri, suddivisi in "attuali" e "nuovi", dia adito ad una "caccia" al contratto di lavoro da parte dei "nuovi" frontalieri prima dell'entrata in vigore in modo da evitare di essere classificati come "nuovi" e, quindi, dover dichiarare il reddito da lavoro dipendente nel loro Stato di residenza. Questo perché il nuovo regime fiscale risulterà di gran lunga meno vantaggioso rispetto al precedente<sup>(223)</sup>. Ciò sia a livello di adempimenti, in quanto il reddito dovrà essere dichiarato in Italia, sia a livello di tassazione effettiva, in quanto ci si può attendere che la tassazione italiana sia decisamente più elevata di quella svizzera<sup>(224)</sup>.

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

#### 4.10. - *La clausola di riesame*

Le autorità competenti dei due Stati contraenti sono chiamate a riesaminare i contenuti dell'Accordo ogni cinque anni al fine di valutare la necessità di apportare delle modifiche allo stesso (art. 10 Accordo 2020). Inoltre, in caso di possibili modifiche all'ALC esse si dovranno consultare rapidamente per valutare le conseguenze sull'Accordo 2020 (punto 12 del Protocollo aggiuntivo all'Accordo 2020). Lo scopo di tali disposizioni è quello di creare le condizioni necessarie per valutare l'adeguatezza del dispositivo dell'Accordo 2020 a scadenze regolari, così da inserire eventuali modifiche in caso di necessità<sup>(225)</sup>.

---

<sup>(222)</sup> E. Vial, *Il nuovo accordo Italia Svizzera in tema di frontalieri: come cambia la tassazione*, cit., 3.

<sup>(223)</sup> E. Vial, *Il nuovo accordo Italia Svizzera in tema di frontalieri: come cambia la tassazione*, cit., 3.

<sup>(224)</sup> A. Crosti, S. Vignoli, *Dalla Svizzera alla Francia: così cambia il regime fiscale per i frontalieri italiani*, in *Norme & Tributi Plus*, Il Sole 24 ore, 15 febbraio 2021, 1; E. Vial, *Il nuovo accordo Italia Svizzera in tema di frontalieri: come cambia la tassazione*, cit., 2.

<sup>(225)</sup> V. Rosselli, *Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit., 20.

#### 4.11. - *L'entrata in vigore*

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

#### 5. - *Conclusioni*

L'Accordo 2020, che andrà a sostituire quello del 1974, prevede due aspetti rilevanti che lo differenziano da quest'ultimo. In primo luogo, vi è l'assenza dell'avverbio "soltanto" che determina una tassazione concorrente nei due Paesi e, inoltre, vi è un'imposizione limitata all'80% delle imposte alla fonte normalmente prelevate sui redditi da lavoro nello Stato in cui il frontaliere esercita la sua attività lucrativa. Vi sono poi due altri aspetti importanti. I frontalieri che sottostanno all'Accordo 2020 non potranno richiedere la tassazione ordinaria, benché conseguano la quasi totalità dei loro redditi nello Stato del lavoro. Ciò significa che la giurisprudenza "*Schumacker*" della CGUE, recepita nel diritto interno di entrambi i Paesi, non potrà essere applicata, poiché l'imposta alla fonte diventa l'unico metodo valido. A ciò si aggiunge che per gli "attuali" lavoratori frontalieri attivi nel mercato del lavoro ticinese, grigionese o vallesano non cambierà nulla. Infatti, per effetto di una disposizione transitoria, il loro reddito continuerà ad essere tassato esclusivamente nello Stato in cui svolgono la loro attività. Per questi frontalieri, i Cantoni di frontiera continueranno a versare i ristorni sino alla fine del 2033.

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

L'Accordo 2020 firmato lo scorso 23 dicembre, diversamente da quello parafato nel 2015, introduce un doppio binario, consentendo agli attuali 65.000 frontalieri<sup>(226)</sup>, che ricadono sotto l'Accordo 1974, di continuare ad essere tassati esclusivamente in Svizzera senza subire nuovi adempimenti e, soprattutto, aggravii fiscali. Per cui i primi effetti del nuovo Accordo potranno, forse, intravedersi soltanto tra 10-15 anni, quando ci sarà un primo cambio generazionale di manodopera nel mercato del lavoro nell'area di frontiera. Questa situazione non permette, soprattutto al Canton Ticino, di risolvere i suoi problemi legati al forte *dumping* salariale causato dai lavoratori frontalieri. L'intesa del 2020 si distanzia, almeno in parte, da quella pattuita con la *Roadmap* nel 2015.

Ma vi è di più. I Cantoni di frontiera dovranno continuare a versare una compensazione finanziaria all'Italia non più del 38,8% bensì del 40% per quanto attiene i lavoratori frontalieri tassati esclusivamente in Svizzera.

Questo versamento cesserà formalmente alla fine del 2033. Inoltre, l'Accordo 2020 stabilisce che il Canton Ticino dovrà cancellare il moltiplicatore comunale corrispondente al moltiplicatore cantonale base previsto dalla sua Legge tributaria, riportandolo al valore comunale medio. Più difficile risulterà sapere che cosa succederà al divieto del cumulo dei redditi dei lavoratori frontalieri pattuito con il Processo verbale del 1985, dovendo comunque discutere la questione ancora con l'autorità competente italiana, benché difficilmente appaia ancora compatibile con l'art. 4 Accordo 2020.

Quel che è certo è una perdita non trascurabile di gettito fiscale per il Ticino nel breve e medio termine. Per contro, nel lungo termine vi è una aspettativa di maggiori entrate, ma sempre e solo di aspettativa si tratta. Da qui al 2033 potrebbero, infatti, ancora mutare considerevolmente le condizioni economiche, finanziarie e sociali che riguardano il mercato del lavoro in Ticino. Vi è poi un ulteriore fattore, al momento sottostimato, da considerare: il crescente fenomeno dello *smart working*. In assenza di un accordo tra i due Stati, i redditi dei lavoratori frontalieri in modalità *smart working* sono imponibili soltanto in Italia, come stabilito dall'art. 15, par. 1, CDI CH-I. Vi è, quindi, il rischio concreto che il Ticino, ma non solo, perda in futuro ulteriore gettito fiscale<sup>(227)</sup>.

Ad oggi è inimmaginabile che vengano riaperti i negoziati. Per evitare delle perdite di gettito fiscale per i Cantoni dell'area di frontiera, da un

---

<sup>(226)</sup> Consiglio del Canton Ticino, *Riunione italo/svizzera in applicazione dell'Accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri*, cit.

<sup>(227)</sup> M. Bernasconi, S. Vorpe, *L'accordo fiscale sui frontalieri e il mercato del lavoro ticinese*, in *NF Edizione speciale*, 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, 2 s.



punto di vista politico una soluzione potrebbe essere quella di differire l'entrata in vigore dell'Accordo 2020 in modo da ridurre da un profilo temporale gli anni che distano sino all'anno 2033, momento in cui cesseranno i ristorni, e attenuare in tal modo le perdite finanziarie causate nel breve termine. Le Camere federali potrebbero valutare l'ipotesi concreta di legare l'entrata in vigore dell'Accordo 2020 al raggiungimento di alcuni obiettivi politici prefissati dalla *Roadmap*, che secondo quanto sottoscritto a suo tempo, avrebbero dovuto essere già stati raggiunti<sup>(228)</sup>. Del resto, l'Assemblea federale già in passato aveva usato l'Accordo 1974 come merce di scambio per sottoscrivere la CDI CH-I, decidendo di bloccare la sua entrata in vigore di fronte all'atteggiamento poco collaborativo dell'Italia. Il comportamento svizzero era chiaramente quello di collegare "a doppio filo" i due trattati. Questa strategia allora risultò vincente<sup>(229)</sup>. Perché non ripeterla?

SAMUELE VORPE

*Ph.D., Responsabile del Centro competenze  
tributarie della SUPSI*

---

<sup>(228)</sup> Si veda a questo riguardo il postulato n. 213242 presentato da Marco Romano, *Analisi dello stato di attuazione della roadmap siglata tra Svizzera e Italia nel 2015*. Firmato il nuovo Accordo sull'imposizione dei frontalieri occorre valutare lo stato di attuazione globale, 17 marzo 2021. Il consigliere nazionale ha chiesto al Consiglio federale di presentare un rapporto che analizzi singolarmente in maniera schematica lo stato di avanzamento dei dossier di politica fiscale e finanziaria contenuti nella *Roadmap* siglata dai governi di Italia e Svizzera il 23 febbraio 2015.

<sup>(229)</sup> A. Contrino, P. Dell'Era, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, cit., 23 s. con citazioni.

