

Samuele Vorpe

Samuele Vorpe è Professore SUPSI di Diritto tributario e dal 2010 responsabile del Centro competenze tributarie della SUPSI. Ha conseguito un Bachelor of Science SUPSI in Economia aziendale, un Master

of Law presso l'Università di Lucerna, un Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law e un Dottorato di ricerca in Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali presso l'Università di

Ferrara. È responsabile scientifico dei Master of Advanced Studies SUPSI in Business Law e in Tax Law e si occupa della direzione scientifica della rivista *Novità fiscali*. È autore e curatore di

diverse pubblicazioni e monografie nel campo del diritto tributario, tra le quali "I privilegi fiscali per le persone facoltose secondo il diritto svizzero, italiano ed euro-unitario".

Il nuovo Accordo fiscale dei lavoratori frontalieri

Il nuovo Accordo tra Svizzera ed Italia concernente la fiscalità dei frontalieri dovrebbe entrare in vigore dal 2023. Per gli "attuali" frontalieri non sono previsti cambiamenti, mentre quelli "nuovi" dovranno dichiarare il reddito del lavoro nel loro Stato di residenza. Sono due gli aspetti rilevanti che differenziano questo accordo da quello del 1974: da un lato, 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.

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 del 2020) che dovrebbe sostituire quello attualmente in vigore del 3 ottobre 1974 (di seguito Accordo del 1974). L'approvazione dei Parlamenti nazionali è, tuttavia, necessaria per la sua entrata in vigore. Ciò implica che, nella migliore delle ipotesi, l'Accordo 2020 sarà realtà dal 1° gennaio 2023.

La revisione dell'Accordo 1974 è da ricercarsi nelle circostanze esterne, significativamente mutate da allora. Da un lato, il quadro giuridico è stato stravolto con l'entrata in vigore dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone tra Svizzera ed Unione europea; dall'altro, l'importanza in termini assoluti di lavoratori frontalieri occupati, soprattutto nel Canton Ticino, è notevolmente diversa. Il loro numero, infatti, è più che raddoppiato dal 2003 ad oggi, passando da circa 33'000 unità ad oltre 70'000.

Prima di commentare il nuovo Accordo fiscale, vediamo cosa prevede quello attuale, firmato

dai governi nel 1979 ed entrato in vigore retroattivamente nel 1974. Questo Accordo statuisce che i salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione dei lavoratori frontalieri residenti nella zona di frontiera siano imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta. È, quindi, prevista una potestà impositiva esclusiva del reddito da lavoro dipendente nello Stato della fonte, ossia il luogo in cui il lavoratore frontaliere esercita la sua attività lucrativa dipendente. Di conseguenza, per effetto di questo diritto, si elimina automaticamente il rischio di una doppia imposizione. È interessante notare come la zona di frontiera dei 20 km dal confine italo-svizzero non sia disciplinata dall'Accordo del 1974, bensì si fonda sull'Accordo (non pubblicato) del 21 ottobre 1928 tra la Svizzera e l'Italia sul piccolo traffico di confine. Nei confronti dei lavoratori frontalieri residenti al di fuori della zona di frontiera, invece, trova

“ Il 23 dicembre 2020, i rappresentanti dei governi di Svizzera ed Italia hanno sottoscritto un nuovo Accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri che dovrebbe sostituire quello attualmente in vigore del 3 ottobre 1974. L'approvazione dei Parlamenti nazionali è, tuttavia, necessaria per la sua entrata in vigore. ”

applicazione la convenzione generale contro le doppie imposizioni, la quale non prevede una potestà impositiva esclusiva del reddito da lavoro dipendente, bensì concorrente tra i due Stati, fermo restando il predetto obbligo di eliminare la doppia imposizione in capo allo Stato di residenza. I cantoni di frontiera (Grigioni, Ticino e Vallese) versano poi un ristorno delle imposte a favore dell'Italia nella misura del 38.8%. Siamo, quindi, di fronte ad un accordo che non prevede la reciprocità per quanto attiene al ristorno delle imposte. Per un residente in Svizzera che lavora

in Italia, quest'ultima trattiene l'imposta e non versa alcun ristorno alla Svizzera. La ragione di questa scelta è da ricercare nell'esiguo numero di lavoratori frontalieri residenti nei cantoni di frontiera svizzeri, che esercitavano un'attività lucrativa dipendente in Italia, al momento della firma dell'Accordo del 1974.

Veniamo ora all'Accordo del 2020, il quale dovrebbe entrare in vigore nel 2023. Questo Accordo si applica alle persone fisiche residenti in uno Stato contraente, che hanno lo statuto fiscale di lavoratori frontalieri. In questa categoria rientra chi risiede in un Comune di frontiera, ossia che dista 20 km al massimo dal confine tra i due Stati. Viene quindi mantenuta in vita la zona di frontiera già prevista dall'Accordo del 1974. La persona deve, inoltre, svolgere un'attività lucrativa dipendente in un'area di frontiera (Ticino, Grigioni e Vallese da un lato, Lombardia, Piemonte, Valle d'Aosta e Bolzano dall'altro). Criterio imprescindibile per riconoscere il frontalierato è il rientro quotidiano al proprio domicilio. Eccezionalmente è possibile soggiornare per motivi professionali nello Stato in cui si svolge l'attività, ma al massimo per 45 giorni l'anno. L'Accordo del 2020 contiene poi una dichiarazione d'intenti dei due governi: questi sono disposti a valutare un'eventuale futura disciplina degli aspetti fiscali del telelavoro.

L'Accordo del 2020 introduce un'imposizione

limitata del reddito del lavoro nello Stato in cui il frontaliere esercita la sua attività professionale. Al contempo, 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 del luogo di lavoro non può ad ogni modo eccedere l'80% del totale dell'imposta prelevabile alla fonte. Quale rimedio contro la doppia imposizione, l'Italia concede il credito d'imposta, dopo la dichiarazione del reddito, mentre la Svizzera esenta il reddito da lavoro nella misura di quattro quinti.

I due Stati hanno poi voluto ancorare nell'Accordo del 2020 il metodo di imposizione alla fonte quale unico, esclusivo e definitivo sistema di riscossione delle imposte. Di conseguenza per i frontalieri non sarà più possibile richiedere la tassazione ordinaria prevista per i "quasi residenti". Ciò è il caso quando un soggetto 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 risulta insufficiente per consentire di prenderla in considerazione. Questa tipologia di contribuenti, che sono stati definiti dalla Corte di giustizia europea come "quasi" residenti, deve quindi poter beneficiare

[Fig. 1] Differenze tra l'attuale e il nuovo Accordo.

Cosa cambia tra l'attuale e il nuovo Accordo?			
Tematiche	1974 in vigore	2015 parafato	2023 firmato
Gettito che resta in Svizzera	61.2% con ristorno	70% senza ristorno	Nuovi: 80% senza ristorno Attuali: 60% con ristorno, poi dal 2033 si trattiene tutto
Definizione di frontaliere	No	Sì	Sì
Reciprocità	No	Sì	Sì
Imposizione in Italia	Esclusa	Imposizione piena in Italia (fase transitoria da definire 5-10 anni)	Nuovi: imposizione piena in Italia con credito imposta Attuali: solo imposta alla fonte in Svizzera



dello stesso trattamento fiscale previsto per i lavoratori residenti in Svizzera e assoggettati all'imposta ordinaria sul reddito. Ecco che, ai sensi dell'Accordo del 2020, è esplicitamente vietata la tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i frontalieri che rientrano nel campo di applicazione dei "quasi residenti".

L'Accordo del 2020 vieta inoltre qualsiasi discriminazione a danno dei lavoratori frontalieri. Questa disposizione riguarda soltanto il trattamento fiscale nello Stato della fonte. La *ratio legis* è quella di evitare il ripetersi di situazioni come quella introdotta a livello cantonale ticinese il 1° gennaio 2015, con cui il Gran Consiglio ha sostituito il moltiplicatore medio comunale con quello più elevato, identico al moltiplicatore cantonale, per i soli lavoratori frontalieri con rientro giornaliero al loro domicilio.

Vi è, poi, una norma transitoria applicabile ai soli lavoratori frontalieri italiani residenti nella zona di frontiera che, alla data dell'entrata in vigore dell'Accordo del 2020, saranno professionalmente attivi in Ticino, Grigioni o Vallese o vi abbiano lavorato tra il dicembre 2018 e la data dell'entrata in vigore (cd. "attuali" frontalieri). In tal caso, e solo per tale categoria di frontalieri, i redditi del lavoro conseguiti saranno imponibili esclusivamente in Svizzera. L'Accordo del 2020 istituisce, quindi, un cosiddetto "doppio binario": vi è la categoria dei "nuovi" frontalieri, ai quali si applicano le regole

suesposte se si troveranno ad entrare nel mercato del lavoro dopo la messa in vigore dell'Accordo del 2020, oltre che la categoria degli "attuali" (o "vecchi") frontalieri. Il regime transitorio mantiene quindi in vita le regole dell'Accordo del 1974, ossia la tassazione esclusiva nello Stato del luogo di lavoro con ristorno (del 40%) delle imposte incassate alla fonte sino alla fine dell'anno 2033 da parte dei cantoni di Ticino, Grigioni e Vallese.