

L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame

Stallo politico, criticità e possibili scenari



Marco Bernasconi
PhD, Professore SUPSI



Francesca Amaddeo
Avvocato, PhD in Diritto dell'Unione Europea e Ordinamenti Nazionali
Ricercatrice del Centro competenze tributarie della SUPSI



Donatella Negrini
Docente SUPSI,
Dott.ssa in Scienze giuridiche

È ancora qui l'Accordo sui frontalieri del 1974 pattuito tra Svizzera ed Italia, fermo e saldo quale fosse un masso erratico inamovibile. Quando è stato abolito il segreto bancario si è tentato di trovare nuove basi. Nel 2015, è stata sottoscritta una lettera di intenti, secondo la quale l'intervento di modifica doveva essere imminente. Tuttavia, a distanza di cinque anni, la Roadmap resta ancora lettera morta. Davanti a questo stallo, si è ritenuto di condurre una disamina dell'Accordo sui frontalieri e della CDI CH-ITA, delle discussioni e dibattiti parlamentari dei due Paesi, analizzando il trattamento fiscale previsto per i frontalieri nell'Accordo con l'Austria. Alla conclusione di questo lavoro, si prospettano diversi scenari, i quali, tuttavia, necessitano di un consenso politico per concretizzarsi. Il Ticino non ha alcun ruolo negoziale: può solo stare a guardare e a pagare, dal 1974, più di un miliardo e mezzo di franchi.

I. Prefazione	402
II. Introduzione	403
III. Le disposizioni dell'Accordo sui frontalieri	404
A. In generale	404
B. Entrata in vigore e pregiudizio finanziario per il Ticino.....	404
IV. La definizione di lavoratore frontaliero	405
V. L'inscindibilità dell'Accordo sui frontalieri dalla CDI CH-ITA	406
VI. La compensazione finanziaria dovuta dal Cantone Ticino all'Italia: la questione dei ristorni	407
A. Il blocco dei ristorni del 2011.....	407
VII. L'Accordo sui frontalieri e lo scambio di informazioni: equilibrio labile	409
A. Le connessioni tra lo scambio di informazioni tra Svizzera e Italia e l'Accordo sui frontalieri	409
B. La Roadmap: contenuto e novità	410
C. I possibili motivi che hanno ostacolato (e ostacolano) l'entrata in vigore dei principi della Roadmap.....	410

1. L'analisi dal fronte italiano.....	410
2. L'analisi dal fronte svizzero.....	412
VIII. Prime riflessioni	414
IX. Gli accordi pattuiti dalla Svizzera con i Paesi confinanti riferiti all'imposizione dei frontalieri	414
A. L'Accordo fiscale tra Svizzera e Austria	415
1. Breve cronistoria e ripartizione della potestà impositiva	415
2. Gli accordi sui frontalieri a confronto: qualche riflessione.....	415
X. Gli accordi amichevoli e il Covid-19	416
XI. Proposte e conclusioni	417
A. Possibili scenari	417
1. L'attuazione dei principi indicati nella Roadmap	417
2. La riduzione della platea dei lavoratori frontalieri e dei ristorni.....	417
3. L'intervento finanziario complementare della Confederazione	418
4. L'Accordo sui frontalieri è parte integrante della CDI CH-ITA.....	419
5. Lo status quo	420
6. Altri scenari	420
B. Conclusioni.....	420

I. Prefazione

Dopo il recente colloquio, avvenuto lo scorso 16 giugno, tra il Ministro degli Esteri di Italia, Luigi Di Maio, e Svizzera, Ignazio Cassis, è stato rilasciato un comunicato stampa^[1] dal quale risulta che, per lo meno in tempi brevi, non sembrerebbe ipotizzabile dare concretezza giuridica alla *Roadmap* sottoscritta nel febbraio dell'ormai lontano 2015. Alcuni giorni dopo questo incontro, è stato comunque siglato, sulla base dell'art. 26 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per

[1] Il comunicato stampa ufficiale relativo all'incontro è reperibile al link <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-79463.html> (consultato il 10.07.2020).

regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI CH-ITA; RS 0.672.945.41), attuando la procedura amichevole, un accordo che consenta di applicare l'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine (Accordo sui frontalieri; RS 0.642.045.43) senza tener conto delle conseguenze lavorative imposte dal Covid-19.

Non basta certo questo marginale accordo, che segue da ultimo quelli più circostanziati adottati per lo stesso problema dalla Svizzera con Francia e Germania, per consentire di guardare con fiducia ad una prossima revisione dell'Accordo sui frontalieri, così come prospettato dalla *Roadmap* 2015.

Non da ultimo, la crisi sanitaria derivante dal Covid-19 ha indotto i datori di lavoro a sdoganare il cd. telelavoro (o *home office*). Infatti, grazie alle moderne tecnologie, ci si è resi conto che molte attività lavorative possono essere svolte anche al di fuori del proprio ufficio. Con ogni probabilità, questa nuova modalità di lavoro si presenterà per i lavoratori frontalieri in maniera sempre più importante in un prossimo futuro. A tal proposito, si segnala come il Consiglio di Stato ticinese abbia deciso l'8 luglio di quest'anno di consentire per i propri dipendenti il telelavoro per due giorni alla settimana.

Per questa serie di ragioni abbiamo ritenuto opportuno riesaminare tutte le problematiche giuridiche, economiche e politiche riferite all'Accordo sui frontalieri, per il periodo dalla sua adozione ad oggi nell'intento di prospettare alcuni possibili scenari.

II. Introduzione

L'Accordo sui frontalieri è stato approvato dall'Assemblea federale il 24 ottobre 1978 ed è entrato in vigore con scambio di note il 27 marzo 1979. Da sempre è al centro di ampi dibattiti. Infatti, sulla scorta del medesimo, il Cantone Ticino, unitamente a Grigioni e Vallese, deve sopportare annualmente un onere finanziario estremamente elevato costituito dai ristorni, che entro il 30 giugno di ogni anno, devono essere versati all'Italia (*rectius*, ai Comuni di frontiera^[2]) sulle imposte (federali, cantonali e comunali) (art. 3 Accordo sui frontalieri) prelevate nel corso dell'anno precedente (art. 2 Accordo sui frontalieri). Per l'anno 2018, sono stati versati 84 mio. di fr., mentre per il 2019 circa 90 mio. di fr. L'importo in franchi versati dal 1974 ad oggi in qualità di ristorni è assai ingente ed ammonta a circa 1,5 mia di fr.

La problematica pare tutt'altro che sopita.

L'incontro tenutosi il 16 giugno scorso tra Ignazio Cassis e Luigi Di Maio ha portato ad un nulla di fatto per quanto riguarda l'annosa questione riguardante la tassazione dei lavoratori frontalieri. Tuttavia, sorprendentemente, il 20 giugno, è stato

[2] I Comuni di frontiera, che rientrano nel campo di applicazione dell'Accordo sui frontalieri, sono elencati nel documento redatto dall'Ufficio delle imposte alla fonte e del bollo, in: https://m4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-IF/Moduli_2019/Lista_comuni_italiani_frontiera_2019.pdf (consultato il 10.07.2020).

sottoscritto, per lo meno, un Accordo amichevole tra i due Stati, relativamente al regime fiscale da applicare ai lavoratori frontalieri durante il periodo di Coronavirus^[3]. All'emergenza Covid-19, che ha portato con sé molteplici cambiamenti nella vita di tutti i giorni e che ha visto la chiusura delle frontiere, dev'essere riconosciuto il merito di aver mosso i due Paesi al dialogo, da sempre, difficile e frastagliato, anche se limitatamente a questo aspetto marginale.

Si tratta di un primo segnale positivo per riprendere il dialogo lasciato in sospeso dal 2015. In quell'anno, infatti, dopo lunghe trattative, l'Italia e la Svizzera hanno ratificato un Protocollo di modifica alla CDI CH-ITA^[4] e, unitamente a quest'ultima, un *Memorandum* d'intesa, meglio noto come *Roadmap*^[5], il quale si propone di modificare alcuni aspetti fondamentali dell'Accordo sui frontalieri. A tale documento, tuttavia, non è ancora stato dato alcun seguito concreto. Infatti, ormai ad oltre cinque anni di distanza, i due Stati non hanno formulato, nemmeno da parte dei rispettivi esecutivi (Consiglio dei Ministri e Consiglio federale), un disegno di legge riferito ai nuovi principi pattuiti in sede di *Roadmap*.

Questa situazione di stallo ha posto un problema politico connesso all'esigenza di versare ancora una volta i ristorni riguardanti le imposte percepite nel 2019. Se da una parte, l'applicazione del diritto comporta l'obbligo di versare i ristorni, da un profilo politico è necessaria una riflessione quanto al mancato seguito sia da parte dell'Italia sia da parte della Svizzera della *Roadmap* del 2015. Infatti, da un profilo politico, il mancato ossequio alla *Roadmap* costituisce perlomeno un motivo di riflessione quanto all'opportunità di trovare una soluzione alternativa al versamento dei ristorni.

Il Consiglio di Stato ticinese ha, comunque, deciso il 20 giugno scorso di versare i ristorni riferiti all'anno d'imposta 2019, dichiarando, nel proprio comunicato stampa che^[6]: *"[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, il Consiglio di Stato ha deciso di versare l'intero montante dei ristorni relativi al 2019 per favorire una pronta risoluzione dell'annosa questione. Lo ha fatto tenendo*

[3] Accordo amichevole ai sensi del paragrafo 3 dell'art. 26 CDI CH-ITA concernente le disposizioni applicabili al reddito, di cui ai paragrafi 1 e 4 dell'art. 15 CDI CH-ITA e dell'art. 1 Accordo sui frontalieri a seguito delle misure adottate nel contesto della lotta alla diffusione del Covid-19, del 20 giugno 2020, in: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/italien/it-dba_kv_covid-19.pdf.download.pdf/it-dba_kv_covid-19.pdf (consultato il 10.07.2020).

[4] Protocollo che modifica la CDI CH-ITA, con Protocollo aggiuntivo concluso a Roma il 9 marzo 1976, così come modificata dal Protocollo del 28 aprile 1978, in: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/38399.pdf> (consultato il 10.07.2020).

[5] *Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial issues between Italy and Switzerland*, in: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/38401.pdf> (consultato il 10.07.2020).

[6] Consiglio di Stato ticinese, *Imposta alla fonte dei frontalieri*, Comunicato stampa del 24 giugno 2020, in: https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato?NEWS_ID=188075&tx_tichareamedia_comunicazione%5Baction%5D=show&tx_tichareamedia_comunicazione%5Bcontroller%5D=Comunicazioni&cHash=694e5cf2853fce08ca670fe9d4c4560c (consultato il 10.07.2020).

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”.

III. Le disposizioni dell'Accordo sui frontalieri

A. In generale

L'Accordo sui frontalieri, che si compone di sei articoli, prevede sostanzialmente che i residenti in Italia, i quali svolgono un'attività lucrativa dipendente in Ticino (cd. lavoratori frontalieri) siano imponibili soltanto nei Cantoni di Ticino, Grigioni e Vallese (art. 1 Accordo sui frontalieri). Esiste un obbligo di versare, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello cui la compensazione finanziaria si riferisce, un importo pari al 38,8% dell'ammontare lordo delle imposte pagate dai frontalieri ai Comuni nei quali costoro risiedono (artt. 2, 3 e 4 Accordo sui frontalieri)^[7], quale corrispettivo per compensare tale potestà impositiva esclusiva, in capo al Cantone Ticino (al pari di Grigioni e Vallese).

In realtà il Ticino, i Grigioni e il Vallese già disponevano della potestà impositiva esclusiva senza che questo sollevasse un problema di doppia imposizione poiché il diritto interno italiano (art. 3, comma 3, lett. c, del Testo Unico sulle Imposte sui Redditi [TUIR]) esentava sino al 2003 i redditi del lavoro dipendente conseguito all'estero da tutti i residenti in Italia. Ci si interroga, pertanto, in merito a quale titolo si sia deciso di concedere i ristorni a favore dell'Italia. Tra le diverse ipotesi assume certamente grande rilevanza il fatto che la CDI CH-ITA, all'art. 27, non consentiva sino al 23 febbraio 2015 all'Italia di poter beneficiare delle informazioni finanziarie indispensabili per poter tassare i propri residenti detentori di conti non dichiarati nelle banche svizzere. Si potrebbe quindi, almeno da un profilo politico, ipotizzare che l'Accordo sui frontalieri, in realtà, sia stato istituito per compensare la mancata concessione delle informazioni bancarie all'Italia.

Al contempo fu concessa anche una compensazione formale: nel preambolo della CDI CH-ITA, infatti, si afferma testualmente che il trattato ha lo scopo non solo di evitare la doppia imposizione, ma anche il fine di “combattere la frode fiscale”. Il Consiglio federale, tuttavia, si affrettò a chiarire, nel relativo messaggio, che una tale affermazione non avesse alcun valore giuridico.

La stipula dell'Accordo sui frontalieri, pertanto, rappresenta (per lo meno una) ragione che ha consentito a tutta la piazza finanziaria svizzera di tutelare il proprio segreto bancario avvalendosi della CDI CH-ITA. Il costo dell'Accordo sui frontalieri, tuttavia, ha gravato – e continua a gravare – in

^[7] Si ricordi che, inizialmente, l'Accordo sui frontalieri prevedeva un ristorno pari al 40% delle imposte. La riduzione dell'1,2%, con una conseguente riduzione al 38,8%, è da ricondurre ad una successiva modifica avvenuta nel 1985 di cui si dirà a breve.

via principale sul Ticino, e in modo marginale sui Grigioni e Vallese^[8].

Le disposizioni dell'Accordo sui frontalieri riferite ai ristorni, ad oggi, sono applicabili soltanto in via unilaterale, non vigendo il principio di reciprocità: se ne possono, infatti, avvalere soltanto i residenti italiani che lavorano in Svizzera. Diversamente, i residenti in Ticino, Grigioni e Vallese che lavorano in Italia come dipendenti, i cd. frontalieri al contrario, sono ivi imponibili senza che questo Paese debba riversare alcunché ai Cantoni di residenza.

Secondo l'art. 6 par. 3, l'Accordo sui frontalieri costituisce parte integrante della CDI CH-ITA^[9]. Tale principio viene ribadito anche nell'art. 15 par. 4 CDI CH-ITA, secondo il quale “[i]l regime fiscale applicabile ai redditi ricevuti in corrispettivo di un'attività dipendente dei lavoratori frontalieri è regolato dall'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo alla imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine, del 3 ottobre 1974, i cui articoli da 1 a 5 costituiscono parte integrante della presente Convenzione”. Ancora, e non di rilievo inferiore, è quanto previsto dall'art. 31 CDI CH-ITA laddove si disciplina la denuncia del trattato stesso: “[l]a presente Convenzione, di cui all'Accordo citato nel paragrafo 4 dell'articolo 15 costituisce parte integrante, rimarrà in vigore sino alla denuncia da parte di uno degli Stati contraenti. Ciascuno Stato contraente può denunciare la Convenzione per via diplomatica [...]”.

Appare sin d'ora chiaro, almeno a nostro giudizio, come i due documenti costituiscano un'unica entità, una monade inscindibile, la cui denuncia dovrebbe, qualora occorresse, considerarsi relativa ad entrambi. Su tale tematica e sull'impossibilità di denunciare l'Accordo sui frontalieri mantenendo in vigore la CDI CH-ITA si tornerà a breve nel corso di questo studio^[10].

B. Entrata in vigore e pregiudizio finanziario per il Ticino

L'entrata in vigore dell'Accordo sui frontalieri, verificatasi il 27 marzo 1979, ha decretato un pregiudizio pressoché immediato per gli interessi finanziari del Cantone Ticino. Diversamente da quanto accade di norma, dove oneri e diritti nascono con l'entrata in vigore di un ordinamento giuridico, la valenza di tale Accordo era retroattiva, sicché il Cantone Ticino si è trovato a dover versare – in un *climax* ascendente – dal 1974, il 20% dei ristorni, nel 1975, il 30% e dal 1976 in poi il 40%.

^[8] Questa supposizione trova, inoltre, conforto nel fatto che l'Accordo sui frontalieri è entrato in vigore retroattivamente, comportando un onere ulteriore per i Cantoni interessati.

^[9] Il testo della disposizione recita quanto segue: “Il presente Accordo farà parte integrante della Convenzione da stipularsi tra l'Italia e la Svizzera per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio”.

^[10] Sul tema si veda STEFANO DORIGO, L'accordo italo-svizzero sui frontalieri del 1974 e la sua possibile denuncia, in: NF n. 5/2014, pp. 31-34. L'autore prendendo in considerazione la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (RS 0.111), concludendo che la denuncia dell'Accordo sui frontalieri comporterebbe anche la contestuale denuncia della CDI CH-ITA.

Il costo complessivo degli oneri retroattivi ammontò, allora, a 40 mio. di fr.: importo considerevole per quel periodo storico. Vennero presentati numerosi atti parlamentari al Consiglio nazionale e al Consiglio degli Stati da parte di deputati e di consiglieri agli Stati ticinesi di tutti i partiti, volti ad ottenere una partecipazione o una compensazione quanto meno parziale a favore del Ticino da parte della Confederazione, senza, però, ottenere alcun risultato concreto. Il Ministro delle finanze di allora, l'on. Chevallaz, interessato al voto favorevole dei deputati ticinesi alla CDI CH-ITA, dichiarò che la Confederazione in un secondo tempo avrebbe provveduto ad attenuare l'onere retroattivo a carico del Ticino. Successivamente disattese il proprio impegno politico, giustificandosi con l'assenza di una base legale.

IV. La definizione di lavoratore frontaliero

Il ristorno delle imposte versato sin dal 1974 ai Comuni di frontiera da parte del Ticino, dei Grigioni e del Vallese è stato imponente ed è andato costantemente aumentato^[11]. Il peso finanziario più rilevante è stato – e permane – evidentemente in capo al Canton Ticino.

A fronte di un contenzioso relativo all'ammontare del ristorno versato negli anni precedenti, le delegazioni di Italia e Svizzera si riunirono due volte a Roma, rispettivamente, il 7-8 marzo e il 2-3 maggio, e successivamente a Lugano l'8 e il 9 luglio 1985, dove venne pattuito un accordo amichevole (cd. "Processo verbale") approvato dai Ministri delle finanze Stich, per la Svizzera, e Visentini, per l'Italia, che regolava non soltanto alcuni aspetti dell'Accordo, ma anche della CDI CH-ITA.

Nel 1974, l'Accordo sui frontalieri non definiva la nozione di lavoratore frontaliero. Questa venne, tuttavia, messa in evidenza e precisata nel dibattito alla Camera dei deputati nella seduta del 1° luglio 1975 da parte dell'on. Marchetti, il quale, in qualità di relatore, affermò quanto segue: "[...] 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 espatiano ogni giorno per rientrare in Italia al termine dell'orario di lavoro [...]”^[12]. Avendo constatato che una parte dei lavoratori frontalieri non rientrava quotidianamente al proprio domicilio è stato, quindi, convenuto di ridurre la platea dei frontalieri. Nel Processo verbale dell'8 e 9 luglio 1985, le parti convennero che il 3% dei frontalieri non rientrava regolarmente al proprio domicilio per il cui l'ammontare del ristorno venne diminuito dell'1,2% (vale a dire il 3% del 40%). È per questa ragione che il ristorno delle imposte a favore dei Comuni di frontiera italiani, che nel 1974 era stato pattuito in ragione del 40%, venne diminuito dal 1984 in poi al 38,8%.

Per quanto riguarda la definizione di frontaliero anche il Consiglio federale, nel messaggio del 23 giugno 1999 che

accompagna il disegno di legge sull'Accordo riguardante la libera circolazione (ALC) tra la Svizzera e l'Unione europea (UE), affermava 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"*^[13].

La nozione di lavoratore frontaliero di cui alla relazione alla Camera dei deputati dell'on. Marchetti e l'accoglimento nei fatti della medesima nozione nel Processo verbale di Roma e Lugano citato, ha, quindi, costituito la fonte interpretativa sino al 2002 quando l'ALC (RS 0.142.112.681) ne ha modificato i principi. Infatti, oggi, secondo l'art. 7 cpv. 1 ALC *"[i]l lavoratore dipendente frontaliero è un cittadino di una parte contraente che ha la sua residenza sul territorio di una parte contraente e che esercita un'attività retribuita sul territorio dell'altra parte contraente e ritorna al luogo del proprio domicilio di norma ogni giorno, o almeno una volta alla settimana"*. Tale cambiamento è fondamentale perché consente ai cittadini europei di lavorare liberamente in Svizzera a condizione che rientrino al loro domicilio almeno una volta alla settimana (art. 7 cpv. 1, Allegato 1, ALC).

Bisogna, tuttavia, ricordare che l'art. 21 cpv. 3 ALC fa salve le disposizioni già esistenti in tema di accordi bilaterali in materia di doppia imposizione. In particolare, al capoverso 1 si ribadisce come *"[i]n particolare, le disposizioni del presente Accordo non devono incidere sulla definizione di lavoratore frontaliero secondo gli accordi di doppia imposizione"*.

Sicché, il 23 luglio 2008, l'Agenzia delle Entrate ha preso anch'essa una posizione sulla definizione di lavoratore frontaliero ai sensi dell'Accordo sui frontalieri. Chiamata in causa da un contribuente tramite istanza di interpello presentata il 27 marzo 2008, il quale chiedeva dei chiarimenti sulla necessità di dichiarare anche in Italia il reddito di lavoro dipendente percepito in Svizzera, dopo che si era trasferito dal Comune di Lezzeno a Lecco, l'Agenzia delle Entrate sosteneva che: *"[a]i sensi dell'articolo 1 di tale accordo (ndr. Accordo sui frontalieri), i salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione che un lavoratore frontaliero riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili solo nello Stato in cui tale attività è svolta. Tuttavia, né la Convenzione né il citato Accordo forniscono una definizione di lavoratore frontaliero. Essa, comunque, può essere ricavata dall'Accordo, in cui vengono dettate le norme in base alle quali i Cantoni svizzeri confinanti con l'Italia (del Grigioni, del Vallese e del Ticino) versano ogni anno a beneficio dei Comuni italiani di confine una parte del gettito fiscale proveniente dall'imposizione delle remunerazioni dei frontalieri italiani, come compensazione finanziaria delle spese sostenute dai Comuni italiani a causa dei frontalieri che risiedono sul loro territorio ed esercitano un'attività dipendente sul territorio di uno di detti cantoni. In attuazione di tale accordo, il Ministero dell'economia e delle finanze determina, con apposito decreto, i criteri di ripartizione e utilizzazione delle compensazioni finanziarie a favore dei Comuni italiani di confine. Con tale decreto emanato per cadenza biennale stabilisce il criterio*

^[11] A titolo d'esempio, nel 2009, questi tre Cantoni hanno riversato un importo di poco inferiore a 60 mio. di fr. Vedasi il relativo comunicato stampa, in: <http://www3.ti.ch/CAN/comunicati/20-09-2010-comunicato-stampa-69017891413.pdf> (consultato il 10.07.2020).

^[12] Senato della Repubblica, VII^a legislatura, nn. 239 e 1307-A, Relazione della III^a Commissione Permanente, Relatore Marchetti.

^[13] Messaggio concernente l'approvazione degli accordi settoriali tra la Svizzera e la CE, n. 99.028, del 23 giugno 1999, in: FF 1999 5092, <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/1999/5092.pdf> (consultato il 10.07.2020), p. 5306 s.

di ripartizione delle somme affluite per compensazione finanziaria a favore dei Comuni, formalmente individuati come di confine, il cui territorio sia compreso, in tutto o in parte, nella fascia di 20 km dalla linea di confine con l'Italia dei tre Cantoni del Ticino, del Grigioni e del Vallese. È evidente, pertanto, che relativamente ai rapporti con la Svizzera, di regolazione tributaria dei redditi in questione, la nozione di frontaliere riguarda solo i lavoratori che quotidianamente si recano dalla propria residenza, sita in un comune prossimo al confine, nell'ambito della fascia di 20 km dallo stesso, in uno dei suddetti Cantoni confinanti con l'Italia"^[14].

Più recentemente, con la Risoluzione n. 38/E del 28 marzo 2017, avente ad oggetto il "Regime fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto da soggetti frontalieri che svolgono la prestazione lavorativa in Svizzera", l'Agenzia delle Entrate specificava che "la qualificazione di «frontaliere» svizzero, delineata a livello convenzionale, è da riconoscersi ai lavoratori che siano residenti in un Comune il cui territorio sia compreso, in tutto o in parte, nella fascia di 20 km dal confine con uno dei Cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese, ove si recano per svolgere l'attività di lavoro dipendente"^[15]. In tale sede si ribadisce, quindi, il criterio spaziale.

Da ultimo, in risposta ad un quesito posto dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Sondrio, l'Agenzia delle Entrate ha reso la propria consulenza giuridica n. 904-8/2019 laddove si richiedeva conferma in merito all'interpretazione da attribuire al frontaliere italiano. L'ufficio ribadiva in tale contesto che: "[...] solo ed esclusivamente nel presupposto che, a prescindere dal tipo di permesso di soggiorno/lavoro rilasciato dalle competenti autorità elvetiche (come, ad esempio, quello di tipo «G» che consente il pernottamento in Svizzera e comporta l'obbligo di rientrare nel Paese di origine almeno una volta alla settimana), il contribuente sia considerato, ai sensi del richiamato articolo 2, comma 2, del TUIR e dell'articolo 4, paragrafo 1, della Convenzione per evitare le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e la Svizzera, fiscalmente residente in Italia in un Comune il cui territorio sia compreso, in tutto o in parte nella fascia di 20 km dal confine con uno dei Cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese, ove deve recarsi «quotidianamente» per svolgere la propria attività di lavoro dipendente, troverà dunque applicazione l'articolo 1 dell'Accordo 3 ottobre 1974 che prevede la tassazione esclusiva nello Stato in cui l'attività lavorativa è svolta"^[16].

Da quanto sopra, pertanto, si desume che la definizione di lavoratore frontaliere si basa essenzialmente sui due criteri: (i) spaziale, relativamente alla residenza nella fascia dei 20 km dalla frontiera e attività lavorativa dipendente svolta nei Cantoni Ticino, Grigioni e Vallese e, soprattutto, (ii) del rientro giornaliero alla propria residenza in Italia.

[14] Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, Ufficio Fiscalità generale, Prot. N. 904-45720/2008, Interpello 904-276/2008-Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Istanza presentata il 27 marzo 2008, decisione del 23 luglio 2008, pp. 2-3.

[15] Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 38/E del 28 marzo 2017, in: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id=%7B470DA678-E02F-44C2-A3D4-6C947E544DD1%7D> (consultato il 10.07.2020) (cit.: Risoluzione n. 38/E).

[16] Agenzia delle Entrate, Consulenza giuridica n. 904-8/2019.

Ciò trova conferma nel più recente accordo amichevole sui frontalieri siglato nel periodo Covid-19, laddove i due Paesi sembrano condividere una nozione consolidata di lavoratore frontaliere. Questa, non viene più messa in dubbio, ma si considera assodata. Recita infatti così il paragrafo 2: "[i]n via eccezionale e provvisoria, si accetta che, ai fini dell'applicazione 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".

Il criterio del rientro necessariamente giornaliero sembra quanto mai chiaro.

V. L'inscindibilità dell'Accordo sui frontalieri dalla CDI CH-ITA

Come accennato poc'anzi, l'Accordo deve intendersi quale parte integrante di quest'ultima. A favore di tale interpretazione si pongono, non solo, il tenore letterale dell'art. 15 par. 4 CDI CH-ITA laddove richiama espressamente l'Accordo sui frontalieri per disciplinare il regime fiscale dei lavoratori frontalieri, ma anche da un elemento quanto mai semplice ed evidente. Occorre, infatti, precisare che la competenza esclusiva degli affari esteri (art. 54 cpv. 1 della Costituzione federale [Cost.; RS 101]) appartiene alla Confederazione svizzera ed è esercitata per il tramite dell'Assemblea federale (art. 166 cpv. 2 Cost.). Nel caso di interesse, l'Accordo sui frontalieri è stato siglato solo ed esclusivamente dagli esecutivi dei due Paesi: solo la CDI CH-ITA, nella sua interezza, è stata adottata formalmente dalle Camere federali. Ne consegue che l'Accordo deve necessariamente considerarsi come parte integrante della CDI CH-ITA. Diversamente, si ricadrebbe nella violazione degli artt. 54 e 166 Cost.

Questa interpretazione trova conferma anche nel Protocollo pattuito tra il Governo italiano ed il Consiglio federale del 23 febbraio 2015. Affinché lo stesso sia conforme agli artt. 54 e 166 Cost., questo ha dovuto essere consegnato in un decreto federale approvato dalle Camere federali sulla base del relativo messaggio del 2015.

Ancora, e più di recente, l'accordo amichevole sottoscritto tra Italia e Svizzera nell'era del Covid-19 è stato attuato nell'ambito della procedura amichevole di cui all'art. 26 par. 3 CDI CH-ITA e non richiamando l'art. 5 Accordo sui frontalieri, laddove è previsto che le autorità competenti dei due Paesi si incontrino per discutere anche "dei problemi inerenti all'applicazione del presente accordo". Inoltre, sia nel preambolo sia nel contenuto delle singole disposizioni il riferimento è sempre in combinato disposto delle norme della CDI CH-ITA (art. 15 par. 1 e 4) e dell'Accordo sui frontalieri.

Tale presa di posizione da parte delle autorità dei due Paesi sembrerebbe porre fine all'annoso dibattito in merito alla

facoltà di denunciare (o meno) l'Accordo senza comportare la decadenza, anche, della CDI CH-ITA.

A noi sembra chiaro che l'Accordo sui frontalieri non sia scindibile, in quanto non esiste senza l'approvazione parlamentare. Vive solo in costanza di convenzione.

Ci permettiamo, inoltre, di rilevare che il Consiglio federale, come si evince dai documenti prodotti nei capitoli che seguiranno, abbia sempre sostenuto l'inscindibilità di questi due atti[17].

VI. La compensazione finanziaria dovuta dal Cantone Ticino all'Italia: la questione dei ristorni

L'Accordo sui frontalieri prevede il versamento da parte di quest'ultima dei cd. "ristorni", a titolo di compensazione finanziaria, del 38,8% su quanto riscosso tramite il prelievo dell'imposta alla fonte sul salario dei lavoratori frontalieri. Tale somma viene versata dai singoli Cantoni interessati (Ticino, Grigioni e Vallese) ai Comuni italiani di frontiera, i quali devono sopperire ai costi legati alla presenza dei frontalieri sul loro territorio (ad es. infrastrutture, trasporti, servizi pubblici, scuole, ecc.).

Il pregiudizio finanziario per il Cantone Ticino risulta indubbio. Stante l'ingente carico fiscale, pertanto, si sono susseguite una serie di discussioni di natura politica relativa al versamento o meno di tali somme. Oltre a ciò, in discussione era soprattutto la concessione dello scambio di informazioni ai fini fiscali con l'Italia.

Siccome il peso finanziario dell'Accordo sui frontalieri per il Ticino è stato – ed è tuttora – molto rilevante, reputiamo importante non soltanto esaminare le disposizioni di quest'ordinamento, ma anche e soprattutto i mutamenti politici, economici e giuridici intervenuti dal 1974 ad oggi.

A. Il blocco dei ristorni del 2011

Il malcontento del Cantone Ticino relativamente al versamento dei ristorni all'Italia culminò quando il Gran Consiglio decise, il 17 marzo 2011[18], all'unanimità di trasmettere un'iniziativa cantonale alle Camere federali con la quale chiedeva, in via principale, di aprire trattative con l'Italia al fine di ridurre la misura del ristorno[19] e, in subordine, qualora la messa in discussione dell'Accordo sui frontalieri fosse stata ritenuta

[17] Per completezza, occorre ricordare che il Consiglio di Stato ha dato apposito mandato, in data 17 gennaio 2020, all'Università di Lucerna affinché vagliasse la possibilità di denunciare l'Accordo sui frontalieri senza far cadere la CDI CH-ITA. È doveroso, quindi, prima di trarre conclusioni definitive, conoscere i risultati della perizia dell'Università di Lucerna.

[18] Iniziativa cantonale n. 11.305, Rinegoziare l'Accordo sui frontalieri e rifondere al Ticino gran parte del ristorno dell'imposta alla fonte, depositata dal Cantone Ticino il 17 marzo 2011, in: http://www.parlament.ch/i/suche/page/geschaefte.aspx?gesch_id=20110305 (consultato il 10.07.2020). Vedasi anche il rapporto del 1° marzo 2011 della Commissione della gestione e delle finanze del Gran Consiglio, in: <http://www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/rapportivari/pdf/rapportoiniziativacantonale01032011.pdf> (consultato il 10.07.2020).

[19] L'iniziativa è stata elaborata dal Partito Popolare Democratico ticinese il 9 dicembre 2010, in: <http://www.ppd-ti.ch/ShowArticle.aspx?ParentCatID=1&CatID=65&PageID=1827> (consultato il 10.07.2020).

lesiva ai fini della conclusione di una soluzione riguardante lo scambio di informazioni fiscali, il riconoscimento da parte della Confederazione di una compensazione finanziaria adeguata al Cantone Ticino[20].

La Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati, riunitasi in Ticino il 24 giugno 2011, così si espresse[21]: *"Dopo aver sentito una delegazione del Cantone Ticino, composta dalla Presidente del Consiglio di Stato Laura Sadis e dai membri del Gran Consiglio Saverio Lurati e Christian Vitta, la Commissione (ndr. dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati) ha esaminato l'iniziativa cantonale che chiede all'Assemblea federale di rimediare all'assenza di reciprocità in materia di ristorno delle imposte alla fonte pagate dai lavoratori frontalieri e di ridurre la percentuale del gettito derivante dall'imposizione alla fonte rimborsato dalla Svizzera all'Italia, per passare dall'attuale 38,8% al 12,5% pattuito con l'Austria.*

L'unico modo per soddisfare le richieste avanzate dall'iniziativa è rinegoziare la Convenzione per evitare le doppie imposizioni, tuttora bloccata dalle autorità italiane. La Commissione ha espresso con chiarezza la propria comprensione per la situazione particolare nella quale si trova attualmente il Cantone Ticino e che si iscrive in un contesto di relazioni difficili con l'Italia. Tale situazione si protrae da qualche anno e si ripercuote negativamente sulla piazza economico-finanziaria ticinese. Al posto dell'iniziativa cantonale, la Commissione ha preferito, all'unanimità, presentare la mozione commissionale seguente.

Il Consiglio federale è incaricato, nel quadro della rinegoziazione della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni, di prendere in considerazione gli aspetti seguenti:

- *rimediare alla mancanza di reciprocità nel quadro dell'imposizione dei lavoratori frontalieri;*
- *tenere conto della nuova definizione di frontaliere in applicazione dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone (ALC);*
- *valutare i cambiamenti recenti della realtà socioeconomica delle regioni di frontiera direttamente interessate dall'Accordo e ridefinire la natura del versamento compensativo adattandolo alle circostanze attuali".*

Prima ancora che questa iniziativa cantonale fosse esaminata dalle Camere federali, il Consiglio federale rispondendo il 18 maggio 2011 ad una mozione dell'allora consigliere nazionale, on. Norman Gobbi, affermò che non intendeva riaprire le

[20] Ad es., all'Italia si potrebbe continuare a riversare una percentuale rilevante delle imposte (che tenga però conto delle modifiche intervenute con l'entrata in vigore dell'ALC), a condizione che si trovi una soluzione sullo scambio di informazioni; in tal caso la Confederazione dovrebbe versare al Cantone Ticino un importo significativo che potrebbe essere analogo, almeno in linea generale, alla differenza tra il ristorno versato all'Italia e quello riconosciuto all'Austria, vale a dire il 26,3% (il 38,8% meno il 12,5%).

[21] Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati, Più mezzi per la promozione economica e sostegno al Ticino nell'ambito di una nuova regolamentazione dell'imposizione dei frontalieri, Comunicato stampa del 24 giugno 2011, in: <http://www.parlament.ch/i/mm/2011/Pagine/mm-waks-2011-06-24.aspx> (consultato il 10.07.2020).

trattative con l'Italia per rinegoziare l'Accordo sui frontalieri, sulla base delle seguenti considerazioni[22]: "Il Consiglio federale segue attivamente l'evoluzione delle relazioni con l'Italia. Secondo partner commerciale della Svizzera, l'Italia è uno Stato limitrofo con cui il nostro Paese intrattiene tradizionalmente buoni rapporti. In considerazione dell'intensità delle relazioni bilaterali, in particolare di quelle economiche, la situazione che si è venuta a creare gradualmente in materia fiscale è particolarmente complicata. Per il Consiglio federale è importante sbloccare la situazione. In quest'ottica ha studiato una strategia per migliorare le relazioni in materia fiscale e, parallelamente, per garantire il mantenimento degli interessi bilaterali comuni in ambito di commercio, trasporti, energia ed Expo 2015 di Milano.

Il Consiglio federale è del parere che il dialogo con l'Italia in materia fiscale dovrà essere rilanciato. A questo scopo intende trovare una soluzione globale per le diverse questioni aperte. La revisione della Convenzione per evitare le doppie imposizioni (CDI), in cui rientra anche l'Accordo del 1979 tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri (qui appresso Accordo sui frontalieri), è alla base di questo approccio.

Le relazioni economiche bilaterali sono attualmente perturbate da alcune misure italiane adottate in ambito fiscale. Al fine di risolvere questa situazione insoddisfacente, il Consiglio federale è disposto a esaminare tutte le misure compatibili con il diritto internazionale pubblico. È fiducioso e ritiene che dovrebbe essere possibile trovare una soluzione consensuale con l'Italia.

Le disposizioni concernenti i lavoratori frontalieri e le relative compensazioni finanziarie convenute dalla Svizzera con gli Stati confinanti sono il risultato di negoziati che devono essere esaminati tenendo conto di tutti gli elementi legati al contesto specifico delle soluzioni adottate con ciascun interlocutore. Una soluzione bilaterale concordata da una determinata controparte può quindi essere molto diversa da quella convenuta con altre controparti nello stesso ambito. Gli autori della mozione fanno riferimento all'aliquota applicabile tra la Svizzera e l'Austria senza peraltro constatare differenze rispetto alle soluzioni tradizionali, che non siano quelle dell'aliquota applicabile. Infatti, a titolo di esempio occorre rilevare che la compensazione a favore dei Comuni italiani di confine riguarda soltanto i lavoratori frontalieri residenti in un perimetro di 20 chilometri dalla frontiera, mentre la compensazione a favore dell'Austria si applica a tutti i lavoratori dipendenti domiciliati in Austria che operano in Svizzera. Un confronto tra le aliquote delle due soluzioni non è pertanto appropriato.

Per quanto riguarda il pagamento della quota della Confederazione alla differenza tra l'aliquota convenuta con l'Italia e quella con l'Austria occorre sottolineare che, secondo l'articolo 5 capoverso 1 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera, l'intera attività dello Stato deve poggiare su una base legale. In mancanza di una normativa che permetta di attuare la procedura richiesta dagli autori della mozione, la Confederazione non può effettuare il pagamento.

[22] Mozione n. 11.3145, Rapporti Svizzera-Italia. Sospendere i pagamenti dei ristorni fiscali dei frontalieri, depositata il 16 marzo 2011 e alla quale il Consiglio federale ha risposto il 18 maggio 2011, in: http://www.parlament.ch/i/suche/pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20113145 (consultato il 10.07.2020).

Inoltre, favorire i Cantoni Ticino, dei Grigioni e del Vallese costituirebbe una discriminazione degli altri Cantoni. Il Consiglio federale ritiene quindi che la richiesta degli autori della mozione, secondo cui la Confederazione debba farsi carico della differenza delle aliquote di compensazione di entrambe le soluzioni, non sia realizzabile né dal punto di vista legale né da quello politico".

Si apre quindi per forza di cose la necessità di esaminare se gli interessi del nostro Cantone non debbano essere tutelati seguendo altre vie.

Forse anche in considerazione della mancata disponibilità del Consiglio federale a rimettere in discussione l'Accordo sui frontalieri pochi giorni dopo, vale a dire il 30 maggio 2011, i rappresentanti dei Partiti della Lega dei ticinesi, dell'UDC e del PLRT presentarono due mozioni che postulavano, tra l'altro, il blocco dei ristorni[23].

È opportuno anche proporre le considerazioni della Consigliera federale, on. Eveline Widmer-Schlumpf, la quale in un'intervista apparsa il 27 giugno sul Corriere del Ticino, rispondendo ad una domanda sulla quota del ristorno delle imposte all'Italia, così si esprimeva sull'eventualità di ridiscutere l'Accordo sui frontalieri[24]: "Le regole fissate negli accordi sulla fiscalità dei frontalieri sono dipendenti dalla situazione storica contingente dei rapporti fra i Cantoni di frontiera e i Paesi confinanti. Quelli con la Francia e l'Austria sono stati conclusi in tempi diversi rispetto a quelli con l'Italia e hanno effettivamente tassi di ristorno diversi. La libera circolazione ha cambiato la situazione dei frontalieri in modo significativo. Sognatamente in Ticino. Per questo bisogna ridiscutere l'accordo".

Il segnale politico più rilevante giunse il 30 giugno 2011 quando il Consiglio di Stato decise[25], a maggioranza, di:

- a) pagare, entro il termine espresso dall'Accordo sui frontalieri[26], la metà dei ristorni relativi all'anno 2010 (pari a poco più di 28 mio. di fr.);
- b) versare la rimanente metà nel momento in cui la Confederazione avrebbe aperto i negoziati riguardanti:

[23] Mozione, Affinché cessino le intimidazioni del Governo italiano nei confronti del Ticino e a favore di nuove costruttive negoziazioni, depositata il 30 maggio 2011, presentata da Christian Vitta, in: <https://www4.ti.ch/fileadmin/POTERI/GC/allegati/mozioni/pdf/MO819.pdf> (consultato il 10.07.2020). Mozione, Ristorni delle imposte dei frontalieri, bloccare il versamento di fine giugno, depositata il 30 maggio 2011, da Attilio Bignasca e cofirmatari, in: <https://www4.ti.ch/fileadmin/POTERI/GC/allegati/mozioni/pdf/MO820.pdf> (consultato il 10.07.2020).

[24] La domanda posta dal giornalista Moreno Bernasconi fu del seguente tenore: "Le soluzioni adottate nei confronti di Paesi come l'Austria o la Francia sono molto più convenienti per la Svizzera. Fino a quando il Ticino sarà costretto a sobbarcarsi il peso di un ristorno verso l'Italia che oggi è quasi il 40%?", in: Corriere del Ticino, 27 giugno 2011, p. 3.

[25] Cfr. il comunicato stampa del Consiglio di Stato ticinese del 30 giugno 2011, in: <http://www3.ti.ch/CAN/comunicati/30-06-2011-comunicato-stampa-27036167703.pdf> (consultato il 10.07.2020).

[26] L'art. 3 Accordo sui frontalieri stabilisce che la compensazione finanziaria è effettuata in franchi svizzeri mediante un versamento unico nel corso del primo semestre dell'anno successivo a quello cui la compensazione finanziaria si riferisce.

- la rinegoziazione della CDI CH-ITA al fine di includervi lo scambio di informazioni su richiesta secondo gli *standard* OCSE,
 - l'accoglimento del principio di reciprocità e la riduzione dell'ammontare del ristorno delle imposte nell'ambito dell'Accordo sui frontalieri. Qualora la Confederazione non avesse ottenuto, nell'ambito delle trattative finalizzate all'esclusione dello scambio di informazioni automatico, una riduzione importante del ristorno, essa avrebbe dovuto tacitare il Canton Ticino.
- c) scrivere al Consiglio federale, motivando la decisione del versamento parziale dei ristorni e sollecitandolo a rinegoziare l'Accordo sui frontalieri; manifestando al contempo la massima disponibilità per un incontro chiarificatore e una partecipazione di una *task force* appositamente costituita.

Questa decisione politica, nella forma, violava sicuramente l'Accordo sui frontalieri e più precisamente gli artt. 2 e 3, che obbligano il Ticino a versare "ogni anno a beneficio dei Comuni italiani di confine una parte del gettito fiscale proveniente dalla imposizione – a livello federale, cantonale e comunale – delle remunerazioni dei frontalieri italiani" "mediante un versamento unico nel corso del primo semestre dell'anno successivo a quello cui la compensazione finanziaria si riferisce".

La decisione del Consiglio di Stato ticinese lese, dunque, il principio *pacta sunt servanda*, previsto dall'art. 26 della Convenzione di Vienna, secondo il quale anche i patti internazionali vanno rispettati. D'altro canto, l'atteggiamento continuamente dilatorio della Confederazione nei confronti dell'Italia, trascurando, a più riprese, gli interessi del Canton Ticino, rappresenta una delle cause principali della situazione che si è venuta a creare[27].

Non si fecero comunque attendere le reazioni, sia dalla Confederazione che dall'Italia, riferite al blocco, seppur parziale, del ristorno delle imposte.

Proprio una settimana prima della decisione governativa l'allora Presidente della Confederazione svizzera, on. Micheline Calmy-Rey, scriveva al Ticino che un blocco dei riversamenti "non [era] opportuno". La Confederazione, preso atto del blocco parziale dei ristorni per il tramite del suo portavoce degli affari esteri, affermò che[28] "[l']Italia e la Svizzera sono partner economici importanti e Stati vicini che intrattengono tradizionalmente buoni e stretti legami in ogni ambito. Le reazioni ticinesi evidenziano che la ricerca di un riassetto delle questioni fiscali pendenti è nell'interesse di tutte le parti coinvolte [...]. La Confederazione prende atto della decisione del Consiglio di Stato di trattenere una parte della quota italiana delle ritenute fiscali dei lavoratori transfrontalieri, raccolte nel 2010, e di non trasferirle all'Italia. Nel contempo però ricorda che «il diritto internazionale pubblico vincola la Svizzera a onorare questi impegni. L'Accordo bilaterale del 1974 menziona gli obblighi specifici dei Cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese. Il Consiglio federale affronterà dunque questa questione con il Governo ticinese»".

[27] MARCO BERNASCONI/DONATELLA FERRARI, Un segnale politico a Berna, in: *Giornale del Popolo*, 1° luglio 2011, pp. 1 e 22.

[28] *Corriere del Ticino*, 1° luglio 2011, p. 7.

La consigliera federale, on. Doris Leuthard, interpellata sulla questione dei ristorni, espresse comprensione per il Canton Ticino, mostrando, seppur a titolo personale, di comprendere la frustrazione che può derivare da una simile situazione. Costei aggiunse, inoltre, che "non è compito del Consiglio federale criticare il Ticino", ma ha d'altro canto ribadito che "siamo uno Stato di diritto e non si possono violare le leggi"[29].

Da oltre confine, i Comuni italiani di frontiera chiesero al Ticino di revocare tale decisione, definita "ingiusta, illegale, populista"[30], mentre il capogruppo della Lega Nord alla Camera, on. Marco Reguzzoni, dichiarò di aver contattato il ministro degli esteri, on. Franco Frattini, il quale assicurava che sarebbe stato convocato un tavolo Italia-Svizzera per aprire le negoziazioni[31].

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 (DFF) e fra quest'ultimo e il Ministero dell'economia e delle finanze italiano, è stata fissata la data di avvio del dialogo tra le due parti sui temi finanziari e fiscali aperti tra Svizzera e Italia"[32].

Negli anni seguenti i ristorni vennero regolarmente versati anche perché iniziarono le trattative con l'Italia tanto per lo scambio di informazioni, quanto per l'Accordo sui frontalieri. Tali trattative portarono, poi, alla sottoscrizione della tanto sospirata *Roadmap* di cui si dirà tra breve.

VII. L'Accordo sui frontalieri e lo scambio di informazioni: equilibrio labile

A. Le connessioni tra lo scambio di informazioni tra Svizzera e Italia e l'Accordo sui frontalieri

Da sempre, il reale e più acceso motivo di contrasto tra Italia e Svizzera è stato lo scambio di informazioni in materia fiscale. Già nel corso delle negoziazioni condotte negli anni Settanta, emerse un'assoluta divergenza di opinioni sul tema, in particolare, per quanto riguardava le informazioni fiscali detenute dalle banche svizzere.

L'Italia, infatti, subiva da decenni una forte emorragia del proprio substrato fiscale derivante dallo strenuo segreto bancario svizzero che proteggeva gli averi depositati nel territorio della Confederazione da parte di residenti italiani. La Svizzera, per contro, voleva difendere ad ogni costo il segreto bancario, principio fondamentale per la sua piazza finanziaria (in particolare, si pensi a Zurigo, Ginevra e al Ticino).

[29] *Corriere del Ticino*, 3 luglio 2011, in: <http://www.cdt.ch/ticino-e-regioni/politica/46870/gobbi-incontrera-maroni-a-varese.html> (consultato il 10.07.2020).

[30] *Corriere del Ticino*, 2 luglio 2011, in: <http://www.cdt.ch/ticino-e-regioni/cronaca/46823/ristorni-non-ci-faremo-ricattare.html> (consultato il 10.07.2020).

[31] *Corriere del Ticino*, 2 luglio 2011, p. 7.

[32] Cancelleria dello Stato, Comunicato Stampa, Sblocco del ristorno della quota all'imposta alla fonte sul reddito dei lavoratori frontalieri: conferenza stampa, Bellinzona, 9 maggio 2012, in: <https://www3.ti.ch/CAN/comunicati/09-05-2012-comunicato-stampa-296866202626.pdf> (consultato il 10.07.2020).

Tale contrasto, tuttavia, non venne sostanzialmente sopito: all'Italia venne concessa una soddisfazione meramente formale. Venne, infatti, inserito nel preambolo della CDI CH-ITA l'ampliamento dello scopo della stessa. Come detto non si limitava soltanto ad evitare la doppia imposizione dei redditi, ma era anche finalizzata alla lotta contro l'evasione fiscale. Il Consiglio federale, tuttavia, si premurò nell'immediatezza di specificare nel proprio messaggio che nessuno scambio di informazioni con l'Italia avrebbe avuto luogo. Sembra a noi, tuttavia, che a tacitazione del mancato scambio di informazioni bancarie all'Italia sia stato istituito contestualmente l'Accordo sui frontalieri con il relativo ristorno in favore dell'Italia.

Successivamente si cercò inoltre di arginare questa problematica con la sottoscrizione dell'Accordo sulla fiscalità del risparmio[33]. Questo, entrato in vigore il 1° luglio 2015, consentiva all'Italia di percepire un rimborso sui redditi dei capitali a risparmio depositati in Svizzera da parte di propri residenti.

Questa esigua breccia non poteva certamente soddisfare la Penisola: anche sulla base delle nuove disposizioni dell'OCSE e delle pressioni da parte dell'UE, nel 2015 ottenne dalla Svizzera lo scambio di informazioni. Questo si sarebbe effettuato a partire dal 2018 (relativamente all'anno 2017) con la modifica formale dell'art. 27 CDI CH-ITA.

Nonostante il conseguimento di un simile risultato, come si diceva, da lungo tempo bramato dall'Italia, la Svizzera è rimasta in alcune liste nere che la qualificano come paradiso fiscale. L'art. 2, comma 2-bis, TUIR dispone, infatti, che ogni cittadino italiano, il quale trasferisca il proprio domicilio in un Paese a fiscalità privilegiata (come lo è la Svizzera in questo caso), continua ad essere considerato residente (e, quindi, imponibile) in Italia, salvo che non fornisca prova contraria: ossia, di essere effettivamente residente in Svizzera.

Per completezza, tuttavia, occorre rappresentare come fosse stato pattuito che la Svizzera non avrebbe più figurato nelle liste nere, ma solo ed esclusivamente su quelle basate sullo scambio di informazione. Sebbene formalmente, pertanto, tutto combaci, ci si chiede – a fronte degli effetti importanti che tale inversione dell'onere della prova comporta – se non si sarebbe potuto, in sede di negoziazione, chiedere lo stralcio dalle liste nere in toto, considerato che la Svizzera non rappresenta più un paradiso fiscale.

Infine, giova ribadire che le negoziazioni conclusesi con lo scambio di informazioni automatico si estesero anche all'esame dell'Accordo sui frontalieri. I due Stati trovarono un accordo quanto alla modifica di alcuni principi fondamentali di questo testo giuridico: risultato fu la parafrasi da parte delle due delegazioni con una lettera di intenti denominata "Roadmap".

[33] Accordo del 26 ottobre 2004 tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva del Consiglio 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (RS 0.641.926.81).

In tal sede, purtroppo, non venne previsto alcun limite temporale per l'entrata in vigore di questa nuova impostazione dell'Accordo sui frontalieri. Ad oggi, sono trascorsi ormai cinque anni, senza che ci si sia mossi da questa impasse.

B. La Roadmap: contenuto e novità

Unitamente al succitato Protocollo di modifica della CDI CH-ITA, i due Paesi hanno sottoscritto una *Roadmap*, espressione di un chiaro impegno politico relativo a diversi punti, tra cui, per quel che concerne il presente studio, l'imposizione dei lavoratori frontalieri. Questi lavoratori che svolgono la propria attività in Svizzera, in base a quanto convenuto nella *Roadmap*, saranno assoggettati a un'imposizione illimitata nello Stato di residenza, quindi, l'Italia. Quest'ultima potrà, quindi, imporre il 100% dei salari, applicando le proprie aliquote ordinarie e concedendo ai frontalieri il relativo credito d'imposta. La Svizzera potrà imporre alla fonte al massimo il 70% dei salari, senza riversare alcun ristorno. Il carico fiscale totale dei frontalieri non sarà inferiore a quello attuale e, in un primo tempo, nemmeno superiore. Questa impostazione è il frutto di un (nuovo) Accordo sui frontalieri paragrafo dalle autorità fiscali dei due Paesi il 22 dicembre del 2015, che però non è mai stato sottoscritto dai due Governi[34].

C. I possibili motivi che hanno ostacolato (e ostacolano) l'entrata in vigore dei principi della Roadmap

1. L'analisi dal fronte italiano

Le possibilità per l'Italia di accogliere i principi consegnati nella *Roadmap* devono essere evidentemente compatibili con le disposizioni costituzionali di questo Paese, in quanto, diversamente da quanto accade oggi, l'Italia potrà esercitare la propria sovranità impositiva.

La *Roadmap*, tuttavia, non prevede alcuna scadenza per cui a cinque anni di distanza tutto rimane incompiuto. La ragione fondamentale di questa attesa, per quanto riguarda l'Italia, sembra dovuta alla difficoltà di natura politica nell'estendere l'imposizione ordinaria sui redditi di lavoro percepiti dai propri residenti nella zona di frontiera, ma svolgenti la propria attività in Svizzera, in quanto queste risultano molto più elevate rispetto a quelle applicate in Ticino.

Nel corso delle discussioni è emerso che i rappresentanti italiani avrebbero concretizzato l'imposizione dei frontalieri sulla base dei nuovi principi, nell'ipotesi per ora molto lontana dell'entrata in vigore di un nuovo Accordo sui frontalieri, non prima di qualche anno. Questa linea di condotta avrebbe il pregio di differire un massiccio incremento delle imposte italiane a carico dei frontalieri, ma lascerebbe aperto il problema del *dumping* salariale: ad oggi, infatti, i motivi che spingono i frontalieri a cercare e mantenere un'attività dipendente in Svizzera sono principalmente le alte aspettative salariali e l'esigua aliquota d'imposta.

[34] Si veda il comunicato stampa della Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), Svizzera e Italia parafrasi l'accordo sui lavoratori frontalieri, Berna, 22 dicembre 2015, in: <https://www.admin.ch/gov/it/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-60135.html> (consultato il 10.07.2020).

Nell'implementazione della nuova impostazione, tuttavia, l'Italia dovrà necessariamente operare compatibilmente con quanto disposto, *in primis*, dal combinato disposto degli artt. 3 e 53 della Costituzione italiana (Cost.), dovendo assicurare la parità di trattamento in relazione alla capacità contributiva dei propri residenti e, in secondo luogo, in ottemperanza al principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

La situazione attuale (in vigore dell'Accordo sui frontalieri del 1974) presenta già, a parere di chi scrive, una violazione nel principio della parità di trattamento a livello interno. Tale problematica viene colmata tramite la supremazia della norma di diritto internazionale. Inoltre, a tale disparità di trattamento e nella valutazione della capacità contributiva, l'Italia ha cercato di sopperire con la concessione, a partire dal 2003, di una franchigia, pari ad euro 7'500, in favore di coloro che rientrano nella categoria dei cd. "nuovi frontalieri"^[35]. Di tale previsione, l'Italia dovrà tenere conto nell'implementazione dell'eventuale nuovo Accordo sui frontalieri. Questo per quanto attiene l'analisi strettamente giuridica.

Non è possibile, però, tralasciare il contesto politico, come emerge dalle discussioni in seno al Parlamento italiano. Si tratta di preoccupazioni riconducibili a diverse tematiche: (i) in primo luogo, quella relativa al futuro sull'implementazione della Roadmap e del conseguente nuovo Accordo sui frontalieri, attualmente in fase di stallo; (ii) alla tassazione da applicare ai residenti italiani ricompresi nella categoria di lavoratori frontalieri (con conseguenti ripercussioni sui contribuenti da quest'ultima esclusi); (iii) sull'introito erariale dei Comuni di frontiera che verrebbero a trovarsi in una "nuova" condizione, diversa dallo status di cui godevano dal 1974.

Dal dibattito politico reso in seno al Parlamento italiano emerge chiaramente l'interesse verso i punti succitati. Ripercorrendo brevemente quanto esposto dai politici italiani a partire dal 2013, è possibile ravvisare un crescente sollecito nei confronti del Governo per la risoluzione della questione inerente i rapporti con la Svizzera, soprattutto, per quanto riguarda l'imposizione fiscale dei lavoratori frontalieri.

Già nel 2014^[36], il Deputato Candiani (LN-Aut) poneva all'attenzione del Senato le sue preoccupazioni in merito alla necessità espressa da parte della Svizzera di rinegoziare l'Accordo sui frontalieri, rappresentando l'eventualità non troppo distante di "perdere i ristorni dei frontalieri per i Comuni e che gli stessi [ndr. i frontalieri] possano subire un trattamento fiscale da parte del Governo pari o addirittura peggiore [...]"^[37]. Questa tematica verrà costantemente riproposta negli anni seguenti.

L'attenzione sul tema veniva posta anche dai rappresentanti alto-atesini, i quali richiedevano al Governo, in un'apposita interrogazione, di intraprendere "opportune iniziative volte a mantenere l'impianto normativo che disciplina l'imposizione fiscale

dei lavoratori frontalieri siglato nel 1974, garantendo il ritorno fiscale per tutti i lavoratori frontalieri anche se entrano nel territorio svizzero attraverso il territorio austriaco"^[38].

Ancora, nel febbraio 2014, un gruppo di esponenti del Partito Democratico, presentava interpellanza al Governo che, ad oggi, risulta pendente, quindi, rimasta inevasa, laddove si ribadiva l'irrinunciabilità da parte dei Comuni di frontiera all'acquisizione dei ristorni^[39], la cui erogazione era stata più volte discussa da parte svizzera e, più nello specifico, dal Canton Ticino. Quest'ultimo, infatti, nel 2011 aveva deciso di sospendere la metà dei ristorni. A giudizio degli interroganti, questa decisione è da considerarsi quale mezzo di pressione esercitato per ottenere una rinegoziazione dell'Accordo sui frontalieri. Si afferma, quindi, nell'interrogazione: "Nel 2012, il Consiglio di Stato, l'organismo esecutivo del Cantone Ticino, ha versato solo metà dei ristorni previsti dall'accordo, bloccando per molti mesi il resto dell'erogazione, come mezzo di pressione verso il Consiglio federale, l'organismo esecutivo della Confederazione elvetica, al fine di ridurre in modo significativo la quota dei ristorni da versare all'Italia. Le pressioni in questo senso continuano a rimanere costanti e sempre più forti. In data 29 gennaio 2014, il Gran Consiglio, l'organismo legislativo del Canton Ticino, ha approvato quasi all'unanimità, due voti contrari, 1 astenuto e 53 favorevoli, l'iniziativa cantonale in materia di imposizione fiscale dei frontalieri. L'iniziativa cantonale approvata dal Gran Consiglio chiede all'Assemblea federale, il Parlamento svizzero, di imporre al Consiglio federale il non rispetto del trattato, e dunque sospendere del tutto i versamenti dei ristorni. L'iniziativa è stata lanciata proprio come forma di pressione nei confronti del governo elvetico in occasione delle trattative su un nuovo accordo fiscale tra Italia e Svizzera sulla tassazione dei capitali esportati illecitamente".

Poco dopo la parafatura della Roadmap nel febbraio 2015, un gruppo parlamentare costituito da esponenti di Lega Nord, chiedeva l'impegno del Governo a "perfezionare nel più breve tempo possibile la trattativa per concludere quanto previsto nella Roadmap [...]" e a "prevedere che nel nuovo regime fiscale vengano puntualmente disciplinati i ristorni dei frontalieri verso i Comuni di residenza, al fine di salvaguardare i Comuni di frontiera".

Emerge, quindi, la volontà da parte di alcuni politici italiani a che il Governo prenda una posizione in merito all'Accordo sui frontalieri, attivandosi per definirne l'implementazione a livello anche domestico, tutelando gli interessi sia dei frontalieri sia dei Comuni di frontiera.

Il medesimo gruppo di politici poneva ancora l'attenzione del Governo sulla questione, con una mozione presentata il 19 gennaio 2016, rappresentando la nuova ripartizione della potestà impositiva tra Svizzera (non più esclusiva) e Italia (la

^[38] Interrogazione a risposta immediata in Commissione n. 5-03184, dell'8 luglio 2014, seduta di annuncio n. 259.

^[39] Interrogazione a risposta scritta n. 4/03412 del 3 febbraio 2014, seduta di annuncio 165: "Di conseguenza, i ristorni provenienti dai versamenti dal Cantone Ticino, costituiscono cifra irrinunciabile, senza la quale vari sindaci hanno rimarcato di non poter più assicurare molti servizi ai cittadini; una considerazione ancora più stringente alla luce dei numerosi tagli subiti dalle amministrazioni locali in questi anni".

^[35] Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 38/E (nota 15).

^[36] Senato della Repubblica Italiana, 29 gennaio 2014, seduta 177, p. 91 s.

^[37] Senato della Repubblica Italiana, 29 gennaio 2014, seduta 177, p. 91 s.

cui potestà viene ad essere riestesa nei confronti dei propri residenti, a patto che venga concesso lo sgravio dalla doppia imposizione) alla stregua di quanto stabilito nella *Roadmap*, la quale *"rappresenta una rivoluzione per gli equilibri consolidati nell'economia transfrontaliera, in quanto abolisce due meccanismi sinora inamovibili: i ristorni ai Comuni di frontiera, una partita da 60 milioni di euro annui destinati ai comuni e province di frontiera, e la tassazione alla fonte per circa 62'000 lavoratori italiani, di cui 25'000 varesini, 20'000 comaschi e i restanti sondriesi e piemontesi in generale"*[40]. Tuttavia, tale nuovo accordo *"nel porre fine al meccanismo del ristorno, prevedendo che sia lo stato italiano a compensare i comuni di frontiera, lascia la preoccupante incognita sulla garanzia dell'attuale gettito ai medesimi comuni, in un quadro più ampio di incertezza italiana della propria posizione fiscale"*. Unitamente alla preoccupazione per la perdita erariale dei Comuni, si manifesta attenzione nei confronti dei lavoratori frontalieri, i quali verrebbero ad essere soggetti *"ad una vera e propria stangata"* a fronte del previsto aumento del carico fiscale post entrata in vigore del nuovo meccanismo impositivo.

Nel mese di febbraio 2016, nuovamente in sede parlamentare, l'on. Candiani si faceva portavoce di un incontro tenutosi a Lavena Ponte Tresa alla presenza di almeno 600 persone coinvolte sul tema dei frontalieri, dal quale emergeva preoccupazione per l'introduzione di quanto statuito nella *Roadmap*. Il nuovo regime fiscale rischia di comportare l'abbandono dei territori di frontiera da parte dei frontalieri, con una conseguente perdita economica assai rilevante per le zone interessate. L'on. Candiani richiama criticandola la posizione di Vieri Ceriani, il quale si sarebbe espresso in favore delle nuove misure determinate dalla *Roadmap*, poiché *"si tratta di un atto di giustizia in quanto si andrebbe a livellare la tassazione di questi cittadini [Indr. frontalieri] con quella di altre Regioni italiane"*[41].

Una nuova mozione veniva presentata da un gruppo di parlamentari riconducibili al Partito Democratico (firmatario Del Barba), in data 10 febbraio 2016 (Atto n. 1-00518), presentata in Parlamento nella seduta n. 575, nella quale, dopo aver messo il punto su alcune questioni di natura politica, ma non fiscale, relativamente alle relazioni tra cittadini italiani e Confederazione svizzera, si richiedeva l'adozione di atti normativi interni, in ossequio al principio di cui all'art. 23 Cost. (riserva di legge), di cui sopra, al fine di disciplinare in maniera chiara il nuovo trattamento fiscale dei frontalieri (nella fascia dei 20 km, ma anche oltre). Al fine di proporre una normativa che rispetti anche i principi di eguaglianza (art. 3 Cost.) e della capacità contributiva (art. 53 Cost.), il gruppo proponente rappresenta la necessità, una volta entrata in vigore, del nuovo regime fiscale per i frontalieri di estendere a tutti i lavoratori ricompresi in questa categoria (siano essi residenti nella fascia dei 20 km o fuori da questa) la franchigia già prevista dalla Legge di stabilità per il 2015[42] pari ad euro 7'500 al fine di

garantire un'uniformità e la parità di trattamento a tutta la categoria in esame.

Nonostante anche in questa mozione emerga una riflessione sulla necessaria tutela da apprestare, a livello domestico, ai Comuni di frontiera, si propone una soluzione leggermente diversa, ma apparentemente più equa: la proposta prevede l'adozione di una normativa interna secondo la quale, a fronte dell'applicazione delle imposte in via ordinaria sui frontalieri, si disponga, nella ripartizione delle risorse a Regioni, Province e Comuni, che venga garantito *"come montante minimo di partenza il valore complessivo dei ristorni fiscali generato nell'ultimo anno fiscale di vigenza dell'accordo del 1974"*[43].

Ancor più di recente l'on. Enrico Borghi, presentava una interrogazione alla Commissione Affari Esteri e Comunitari, risalente al gennaio 2019[44], laddove poste le seguenti premesse *"si è appreso dalle fonti di stampa dell'avvenuto incontro tra il Ministro degli affari esteri e della cooperazione internazionale Enyo Moavero Milanese e il Ministro degli esteri della Confederazione elvetica Ignazio Cassis avvenuto il 14 gennaio 2019 a Lugano; a seguito di tale incontro, il Ministro degli affari esteri e della cooperazione internazionale italiano ha rilasciato alcune dichiarazioni alla stampa secondo le quali il disegno di legge di ratifica del citato negoziato tra Italia e Svizzera non sarà presentato nelle aule parlamentari a breve; ad oggi il Governo italiano non ha espresso nessuna valutazione di merito rispetto ai contenuti del richiamato accordo, né tanto meno nessuna valutazione sulla volontà di procedere per la ratifica del negoziato"*[45] chiede al Governo di esprimere la propria intenzione in merito al futuro dell'Accordo sui frontalieri. Ad oggi, non si ha ancora alcuna risposta a tale interrogazione.

Tale silenzio sembra confermare la percezione avuta dalla Deputazione ticinese alle Camere federali, la quale, il 19 dicembre 2019, tramite fonti di stampa rappresentava come vi fosse uno spirito di rassegnazione dovuto all'inattività da parte del Governo italiano sulla questione dell'Accordo dei frontalieri.

2. L'analisi dal fronte svizzero

Tanto il Consiglio federale, quanto il Consiglio nazionale e il Consiglio degli Stati, non hanno mai mostrato una particolare attenzione nei confronti del massiccio onere finanziario che il Canton Ticino dal 1974 deve sopportare annualmente, versando i ristorni in favore dei Comuni di frontiera italiani. Ricordiamo che, ad oggi, l'ammontare totale di questi ristorni è di circa 1,5 mia. di fr. e per il periodo riferito al 2019 è di circa 90 mio. di fr. Questa distanza nei confronti del Ticino non è

bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2015).

[43] Atto di sindacato ispettivo n. 1-00581 del 10 febbraio 2016, seduta n. 575.

[44] Interrogazione a risposta in Commissione, n. 5/01290 del 21 gennaio 2019, seduta di annuncio n. 112.

[45] *Ex multis*, vedasi Corriere del Ticino, Cassis incontra Moavero a Lugano, del 14 gennaio 2019, in: <https://www.cdt.ch/svizzera/politica/cassis-incontra-moavero-a-lugano-IE701497> (consultato il 10.07.2020); AISE, Il Ministro Moavero a Lugano incontra Ignazio Cassis, Agenzia internazionale stampa estero, del 14 gennaio 2019, in: <https://www.aise.it/ministro/il-ministro-moavero-a-lugano-incontra-ignazio-cassis-125498/124> (consultato il 10.07.2020).

[40] Atto di sindacato ispettivo n. 1-00451 (Testo 2) del 19 gennaio 2016, n. 562.

[41] Senato della Repubblica Italiana, 2 febbraio 2016, seduta 569, p. 60 s.; Senato della Repubblica Italiana, 3 febbraio 2016, seduta 570, pp. 71-74.

[42] Legge del 23 dicembre 2014, n. 190, Disposizioni per la formazione del

venuta a mancare nemmeno quando la Svizzera ha pattuito un accordo analogo con l'Austria con il quale si prevede un ristorno limitato al 12,5% delle imposte sui salari, vale a dire a un terzo di quanto è posto a carico del Ticino[46]. Questa nostra affermazione è documentata dai diversi atti parlamentari presentati dai deputati ticinesi al Consiglio nazionale e al Consiglio degli Stati, ma soprattutto, dalle relative risposte del Consiglio federale, di cui ne citiamo alcuni.

Gli argomenti di interesse presentati in tali atti sono riconducibili sostanzialmente a tre tematiche: (i) l'attenuazione dei ristorni; (ii) l'imposizione dei frontalieri con aliquote più elevate; (iii) la partecipazione della Confederazione ai ristorni pagati dal Ticino.

Relativamente alla prima questione, si segnalano:

- *Ha ancora senso lo statuto di frontaliere?*, presentata da Pierre Rusconi (UDC), il 5 giugno 2013, laddove si invitava il Consiglio federale a riflettere sulla valenza del concetto di frontaliere così come interpretato nelle relazioni con l'Italia, anche a fronte della firma dell'ALC. A tale atto parlamentare il Consiglio federale rispondeva, il 28 agosto 2013, rappresentando come il concetto di frontaliere non deve essere considerato come avente valenza solo in ambito fiscale, bensì in altri ambiti. Richiamando, quindi, la riserva di cui all'art. 21 dell'ALC.

Sulla seconda questione, invece:

- *Nuova modalità fiscale per i frontalieri*, presentata da Lorenzo Quadri (Lega dei ticinesi), il 4 dicembre 2012, alla quale il Consiglio federale replicava, in data 13 febbraio 2012, rispondendo che relativamente al nuovo e diverso assoggettamento fiscale dei frontalieri, i due Paesi tratteranno in sede negoziale;
- *Imposizione dei frontalieri*, presentata da Marco Romano (PPD), il 12 dicembre 2013, laddove si interrogava il Consiglio federale sull'armonizzazione dei sistemi fiscali. Quest'ultimo rispondeva il 12 febbraio 2014 rappresentando che il 13 dicembre 2013 aveva licenziato un rapporto sull'imposizione alla fonte applicata ai frontalieri che esercitano attività lucrativa in Svizzera[47] (allestito già in risposta al postulato Robbiani[48]), nel quale si fa la panoramica sui diversi accordi che disciplinano l'imposizione alla fonte dei frontalieri e ne illustra i possibili sviluppi.

[46] Cfr. *infra*.

[47] Consiglio federale, Ristorno delle imposte alla fonte a carico dei frontalieri, Rapporto in adempimento del postulato Meinrado Robbiani n. 11.3607, del 16 giugno 2011, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/33180.pdf> (consultato il 10.07.2020).

[48] Postulato n. 11.3607, Ristorno delle imposte alla fonte a carico dei frontalieri, depositato da Meinrado Robbiani, il 16 giugno 2011, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20113607> (consultato il 10.07.2020).

Per quanto riguarda l'importantissimo terzo nucleo:

- *Rapporti Svizzera-Italia. Sospendere i pagamenti dei ristorni fiscali dei frontalieri*, presentata da Norman Gobbi (UDC), il 16 marzo 2011, con cui si chiedeva al Consiglio federale di bloccare il versamento dei ristorni all'Italia o, quantomeno, di risarcire il Ticino per la quota calcolata sulla differenza di quanto dovuto dalla Svizzera all'Austria. Il Consiglio rispondeva, il 18 maggio 2011, rappresentando che i negoziati condotti con i Paesi limitrofi in materia di imposizione dei frontalieri non possono essere paragonati a fronte delle diversità che li caratterizzano e, soprattutto, che: “[p]er quanto riguarda il pagamento della quota della Confederazione alla differenza tra l'aliquota convenuta con l'Italia e quella con l'Austria occorre sottolineare che, secondo l'articolo 5 cpv. 1 della Costituzione federale della Confederazione svizzera, l'intera attività dello Stato deve poggiare su una base legale. In mancanza di una normativa che permetta di attuare la procedura richiesta dall'autore della mozione, la Confederazione non può effettuare il pagamento. Inoltre, favorire i Cantoni Ticino, Grigioni e Vallese costituirebbe una discriminazione degli altri cantoni. Il Consiglio federale ritiene quindi che la richiesta dell'autore della mozione, secondo cui la Confederazione debba farsi carico della differenza delle aliquote di compensazione di entrambe le soluzioni, non sia realizzabile né dal punto di vista legale né da quello politico”;
- *Imposte dei frontalieri. La Confederazione risarcisca il Ticino*, presentata da Lorenzo Quadri (Lega dei ticinesi), il 10 marzo 2015, dove veniva messo in evidenza il rilevante carico fiscale per il Ticino derivante dai ristorni, chiedendo l'intervento della Confederazione per una attenuazione dello stesso. Il Consiglio federale, rispondendo l'8 maggio 2015, si riferisce alla Roadmap come una soluzione notevole. Ribadisce, inoltre, che: “[...] tra Svizzera e i cinque Stati limitrofi sono state stabilite sei diverse normative riguardanti l'imposizione dei frontalieri. Paragonare queste soluzioni al fine di valutare quali cantoni ne risultano eventualmente svantaggiati sarebbe alquanto difficile. Ogni soluzione prevede che lo Stato del luogo di lavoro rinunci ad una parte delle entrate che gli spetterebbero. Per questi motivi il Consiglio federale non ha intenzione di creare una base legale specifica a favore di uno di questi Cantoni”. Sulla presunta assenza di questa base legale, si dirà nel proseguo;
- *Disdire l'accordo con l'Italia sulla fiscalità dei frontalieri*, presentata da Lorenzo Quadri (Lega dei ticinesi), il 14 marzo 2018, dove si metteva in evidenza che anche il governatore della Lombardia (Fontana) avesse definito l'Accordo sui frontalieri in vigore insoddisfacente, ribadendo, ancora una volta, l'esigenza di rinnovarlo. Il 16 maggio 2018, il Consiglio federale rispondeva auspicando un celere progresso da parte dell'Italia nei negoziati con la Svizzera, ma ribadendo un punto essenziale, doverosamente da richiamare: “[l]l'Accordo del 3 ottobre 1974 tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine è parte integrante della Convenzione per evitare la doppia imposizione conclusa con l'Italia (art. 15, par. 4 CDI-I). Ciò significa che i due accordi costituiscono formalmente un unico accordo”;
- *Ristorni dei frontalieri e Convenzione del 1974. Così non si può andare avanti*, di Lorenzo Quadri (Lega dei ticinesi),

presentata il 26 novembre 2018, laddove si chiedeva al Consiglio federale se, visto lo stallo della *Roadmap*, si fosse intenzionati a denunciare la CDI CH-ITA, oltre che a partecipare finanziariamente al versamento dei ristori. Il Consiglio federale rispondeva il 13 febbraio 2019 riportando l'incontro verificatosi tra Cassis e Moavero, assicurando che i due Paesi avrebbero proceduto con le negoziazioni. In particolare, così si esprimeva: "1. Il 14 gennaio 2019 il consigliere federale Ignazio Cassis ha incontrato il ministro degli affari esteri e della cooperazione internazionale Enzo Moavero Milanese. In questa occasione, facendo eco a quanto dichiarato dal Ministro dell'economia e delle finanze italiane Giovanni Tria nel suo incontro con il consigliere federale Ueli Maurer del 5 ottobre 2018, il Ministro Moavero Milanese ha assicurato che il Governo italiano avrebbe presto trattato la questione della firma dell'accordo relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, parafato nel mese di dicembre del 2015. A oggi non abbiamo ricevuto alcun parere ufficiale circa la conclusione dell'accordo da parte del nuovo Governo italiano. [...] 3. Il Consiglio federale conferma la posizione espressa in precedenza (vedi ad es. l'interrogazione 11.1043, l'interpellanza 11.3797 e la mozione 17.3639), secondo la quale un tale risarcimento a favore del Cantone Ticino costituirebbe una discriminazione nei confronti degli altri Cantoni che, in alcuni casi, si trovano confrontati con soluzioni meno vantaggiose, anche rispetto all'accordo sui frontalieri del 1974. Il Consiglio federale ritiene dunque che la richiesta dell'autore dell'interpellanza di compensare finanziariamente il Cantone Ticino non sia giustificabile né sotto l'aspetto giuridico né sotto l'aspetto politico";

- *Accordo sui frontalieri al capolinea*. Il Ticino resta con un pugno di mosche in mano? di Marco Chiesa (UDC), il 27 novembre 2018, il quale chiedeva contezza in merito allo stato dei lavori e ai (s)vantaggi ottenuti con la sottoscrizione della *Roadmap*. Il Consiglio federale rispondeva il 13 febbraio 2019 rappresentando che "dal 2015 sono stati fatti passi in avanti in tutti gli ambiti oggetto della *Roadmap* e il dialogo previsto a proposito di alcuni temi specifici è stato portato avanti". Aggiungeva, inoltre, che "il Consiglio federale ritiene la proposta di compensare finanziariamente il Cantone Ticino non giustificabile né sotto l'aspetto giuridico né sotto l'aspetto politico";
- *Ristori dei frontalieri, paga la Confederazione?*, presentata da Marco Chiesa (UDC), il 12 marzo 2019, ancora richiedendo l'intervento della Confederazione nel caso in cui il Ticino bloccasse definitivamente il versamento dei ristori. A tale interpellanza, non fece seguito nessuna risposta del Consiglio federale, sicché la ripropose il 20 marzo successivo. In tale sede, il Consiglio federale replica che è esclusivo obbligo dei Cantoni provvedere al versamento.

VIII. Prime riflessioni

Da quanto emerso dal dibattito politico italiano, in relazione ai tre punti precedentemente individuati, emerge un interesse a che il Governo italiano prenda posizione e, a tal fine, sono state proposte soluzioni diverse. L'una, quella esposta più volte da esponenti della Lega Nord (vedasi quella dell'on. Candiani), prevede un periodo transitorio (decennale) per il passaggio al nuovo sistema impositivo dei frontalieri, mantenendo un trattamento agevolato per queste persone che risiedono in

territori presentati come zone caratterizzate da un contesto di vita molto lontano rispetto ad altri. Di qui, la necessità di derogare al principio della parità di trattamento e della capacità contributiva.

L'altra, invece, delineata dal Partito Democratico, suggerisce di uniformare il trattamento di frontalieri entro e fuori la fascia dei 20 km, come si è visto, estendendo la franchigia ad oggi concessa solo ai residenti oltre la fascia di frontiera, pur assicurando ai Comuni che la presunta perdita di gettito verrà compensata a livello di redistribuzione delle risorse operato dallo Stato. Tutto ciò, in ossequioso rispetto del principio della riserva di legge, necessitando l'adozione di un'apposita normativa.

Tale seconda proposta appare maggiormente in linea con la struttura ed i principi costituzionali dello Stato italiano, i quali troveranno piena applicazione al momento in cui cesserà la vigenza dell'attuale Accordo sui frontalieri e, quindi, delle norme di diritto internazionale da esso derivanti.

Da quanto emerso, invece, dall'analisi politica svizzera, appare chiaro, come si diceva, l'interessamento da parte dei diversi parlamentari ticinesi a che si avesse non solo contezza relativamente alla gestione dei negoziati, ma a che si avesse una partecipazione attiva da parte della Confederazione, confidando in una migliore struttura del nuovo accordo.

Infatti, più volte si è richiesto l'intervento da parte della Confederazione nella sospensione dei ristori o, in subordine, l'assunzione da parte della Confederazione di parte degli stessi in vece del Canton Ticino.

Le risposte del Consiglio federale hanno sempre ribadito elementi essenziali, su cui si tornerà nella parte finale di questo lavoro:

- la non comparabilità tra i regimi fiscali accordati tra la Svizzera e gli altri Paesi limitrofi relativi all'imposizione dei redditi percepiti dai frontalieri, in quanto tali accordi si basano su un percorso storico diverso e si innestano in un altro contesto;
- l'assenza di una base legale relativamente all'intervento della Confederazione, in violazione dell'art. 5 Cost. e, di conseguenza, l'impossibilità per la stessa di intervenire;
- la conferma che l'onere di compensazione finanziaria spetta esclusivamente ai Cantoni interessati (Ticino, Grigioni e Vallese);
- l'impossibilità di aiutare questi Cantoni nel sostenere i propri oneri finanziari poiché, diversamente, si incorrerebbe in una discriminazione rispetto agli altri Cantoni.

IX. Gli accordi pattuiti dalla Svizzera con i Paesi confinanti riferiti all'imposizione dei frontalieri

La Svizzera ha adottato soluzioni diverse per quanto riguarda l'imposizione dei frontalieri residenti nei diversi Paesi limitrofi. Tale diversità deriva, come più volte ribadito dal Consiglio federale, dalla storia e dalle priorità dei rapporti tra i singoli Stati confinanti. Tra gli altri, in particolare, la Confederazione

svizzera ha pattuito specifici accordi con la Germania (1971), con la Francia (1966) in nome dei Cantoni Berna, Soletta, Basilea Città, Basilea Campagna, Vaud, Vallese, Neuchâtel e Giura, oltre che per conto del Cantone Ginevra, anch'esso con la Francia (1973). Ai fini del presente studio, si ritiene opportuno soffermarsi esclusivamente sulla Convenzione stipulata tra Austria e Svizzera, più volte scelta come termine di paragone, di cui si intende evidenziare alcuni aspetti cruciali.

A. L'Accordo fiscale tra Svizzera e Austria

1. Breve cronistoria e ripartizione della potestà impositiva

La Convenzione per evitare le doppie imposizioni, firmata a Vienna tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria il 30 giugno 1974 (CDI CH-A; RS 0.672.916.31) e modificata il 21 marzo 2006 con un Protocollo [49], prevede che i lavoratori frontalieri siano assoggettati all'imposta alla fonte nello Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa. Tuttavia, la Svizzera deve restituire il 12,5% delle imposte percepite sul reddito dei frontalieri all'Austria. Dal canto suo l'Austria impone integralmente questi redditi concedendo il relativo credito di imposta.

Sino al 2006, l'art. 15 par. 4 CDI CH-A[50] conteneva una propria definizione di lavoratore frontaliere, secondo cui quest'ultimo doveva risiedere nella zona limitrofa di uno Stato e lavorare nella zona di frontiera dell'altro Paese, facendo regolarmente ritorno al proprio domicilio nei giorni feriali. Lo Stato della fonte poteva riscuotere sui redditi del lavoro un'imposta del 3% mediante trattenuta alla fonte, mentre lo Stato di residenza, che poteva imporre illimitatamente tale reddito, era tenuto a concedere il relativo credito d'imposta.

L'Austria nel 2003 ha avanzato la richiesta di rinegoziare l'imposizione dei frontalieri, poiché secondo l'ALC devono considerarsi frontalieri anche le persone che ritornano al luogo del proprio domicilio almeno una volta alla settimana, senza necessario rientro giornaliero, come precedentemente previsto dalla CDI CH-A. A tale riguardo il Consiglio federale affermava che *"[l]a controparte austriaca ha dunque fatto valere che in ragione dell'Accordo sulla libera circolazione i frontalieri austriaci possono facilmente eludere le disposizioni della Convenzione stabilendo una seconda residenza in Svizzera per non rendere credibile il ritorno quotidiano al luogo di residenza e ottenere in tal modo l'esenzione dall'imposta austriaca, di regola più elevata. In alcuni casi, i frontalieri hanno tentato di provare che avevano un domicilio secondario in Svizzera presentando attestazioni di favore di conoscenti residenti in Svizzera. Con una nuova regolamentazione dell'imposizione dei frontalieri si intende ovviare alla situazione*

[49] Protocollo che modifica la CDI CH-A, concluso il 21 marzo 2006 ed entrato in vigore il 2 febbraio 2007 (RS 0.672.916.312), in: <https://www.admin.ch/opc/it/official-compilation/2007/1253.pdf> (consultato il 10.07.2020).

[50] Art. 15 par. 4 CDI CH-A (pre-2006), recitava: "Chiunque, in qualità di frontaliere, risiede in uno Stato nella zona limitrofa e lavora nella zona limitrofa nell'altro Stato facendo regolarmente la spola nei giorni feriali è imposto per il suo reddito nello Stato di residenza. Lo Stato del luogo di lavoro può nondimeno riscuotere su detti redditi un'imposta del tre per cento mediante trattenuta alla fonte. Se è riscossa tale imposta, lo Stato di residenza del frontaliere la computa nell'imposta gravante il reddito di cui si tratta".

creatasi con l'applicazione dell'Accordo sulla libera circolazione" [51].

La nozione di lavoratore frontaliere, in questo contesto, è quindi conforme all'ALC. Infatti, la cifra III del Protocollo dispone l'abrogazione del precedente art. 15 par. 4 CDI CH-A, affermando che il diritto d'imposizione degli stipendi incombe di principio allo Stato del luogo di lavoro. Resta in capo allo Stato di residenza l'onere di evitare la doppia imposizione. Specifica la cifra V del Protocollo (con riferimento all'art. 23 CDI CH-A) che l'Austria applica, in generale, agli stipendi da attività lavorativa dipendente il metodo del credito d'imposta. In seguito alla completa imposizione secondo il luogo di lavoro (prima limitata al 3% in virtù dell'art. 15 par. 4 CDI CH-A), per l'Austria si attendevano minori entrate. Per tale ragione, la Svizzera, versa al Ministero federale austriaco delle finanze, a titolo di compensazione finanziaria, un indennizzo pari al 12,5% del gettito proveniente dall'attività lavorativa dipendente secondo l'art. 15 par. 1 CDI CH-A. Questo accordo regola l'imposizione dei frontalieri residenti nel territorio austriaco che lavorano in Svizzera. Tale compensazione è a carico dei Cantoni per l'imposta cantonale e comunale. Quando il residente in Svizzera esplica un'attività lavorativa dipendente in Austria, la doppia imposizione viene evitata tramite il metodo dell'esenzione da parte della Svizzera di questo reddito sulla base dell'art. 23 par. 3 CDI CH-A[52].

Occorre specificare che tutti i Cantoni prelevano le imposte a carico dei residenti in Austria che lavorano nella loro giurisdizione. Sull'ammontare delle imposte prelevate versano il 12,5% all'Austria per il tramite della Confederazione. Quindi anche il Ticino impone il reddito del lavoro dipendente dei residenti in Austria. Così come per i residenti nella fascia di frontiera italiana.

2. Gli accordi sui frontalieri a confronto: qualche riflessione

Il contrasto tra l'Accordo sui frontalieri con l'Italia e quello con l'Austria è evidente poiché sullo stesso reddito del lavoro all'Austria viene ristornato il 12,5%, mentre all'Italia il 38,8%. La presa di coscienza di questa disparità di trattamento sollevò, a nostro modo di vedere, giustificate reazioni in Ticino. Vennero, infatti, presentati da quel momento in poi numerosi atti parlamentari alle Camere federali che sinora tuttavia non hanno consentito di ridurre l'ammontare dei ristorni a carico del Ticino, come si è visto nei capitoli precedenti.

Effettivamente, il confronto tra la misura dei ristorni in favore dell'Austria e quella in favore dell'Italia è evidente, per una serie di ragioni:

- *in primis*, nella CDI CH-A, ad oggi, non è più presente una nozione di lavoratore frontaliere, bensì trova applicazione l'art. 15 sui redditi derivanti da lavoro dipendente. Ciò denota l'accoglimento implicito della definizione del concetto di lavoratori frontalieri previsto dall'ALC, secondo la

[51] Messaggio concernente un Protocollo che modifica la Convenzione di doppia imposizione con la Repubblica d'Austria, n. 06.043, del 24 maggio 2006, in: FF 2006 4723, p. 4725 s. (cit.: Messaggio modifica CDI CH-A).

[52] Messaggio modifica CDI CH-A (nota 52), p. 4723 ss.

quale è considerato lavoratore frontaliero anche chi rientra solo settimanalmente al proprio domicilio. Tra Italia e Svizzera, invece, la nozione di lavoratore frontaliero non è definita, ma, come si è visto, deve essere considerato, nei fatti, frontaliero il cittadino che fa rientro quotidiano alla propria residenza in Italia. Nel nuovo accordo tra Austria e Svizzera, il nostro Paese ha, quindi, accolto la definizione di lavoratore frontaliero che prevede il rientro settimanale, rinunciando pertanto ad invocare l'art. 21 par. 2 ALC secondo il quale gli ordinamenti tributari internazionali non vengono modificati dall'ALC medesimo. Cosa che, invece, resta impregiudicata nei rapporti con la vicina Penisola;

- in secondo luogo, l'ammontare dei ristorni in favore dell'Austria viene versato dalla Confederazione secondo il seguente meccanismo: tutti i Cantoni versano alla Confederazione il 12,5% sulle imposte alla fonte prelevate sui redditi del lavoro dipendente conseguiti in Svizzera dai residenti in Austria. Il contrasto con l'Italia è palese, poiché l'Accordo sui frontalieri prescrive che siano i Cantoni Ticino, Vallese e Grigioni a prelevare le imposte, i quali devono sostenere un onere finanziario pari al 38,8% relativo ai ristorni versati all'Italia. Si badi bene: per tutti i lavoratori austriaci presenti sul territorio svizzero, tutti i Cantoni interessati, non solo quelli di frontiera sono tenuti a contribuire alla compensazione finanziaria di cui all'Accordo svizzero-austriaco. I Cantoni interessati, quindi, prelevano sul salario del frontaliero austriaco un importo pari al 12,5%, che poi riversano alla Confederazione, la quale provvede alla compensazione finanziaria con l'Austria. Per quanto riguarda le imposte pagate dai frontalieri della fascia di frontiera italiana, il Ticino, Grigioni e Vallese riversano il 38,8% all'Italia, mentre per quelli residenti in Austria che conseguono redditi in Ticino viene corrisposto solo il 12,5%. Sulla base di tale situazione, è ragionevole ritenere, da un profilo giuridico, che la Confederazione debba risarcire dal 2006 in poi al Ticino (nonché ai Grigioni e al Vallese) una parte dei ristorni al fine di ovviare alla disparità di trattamento intercantonale esistente;
- le risposte del Consiglio di federale ad alcuni atti parlamentari, citati in precedenza, laddove si negava, per questioni giuridiche e di parità di trattamento, la possibilità per la Confederazione di assumere una parte dei ristorni del Ticino sembrerebbero, quindi, ingiustificate, alla luce delle divergenze illustrate nei rapporti con l'Austria. Anzi, la partecipazione finanziaria della Confederazione verrebbe a colmare questa divergenza finanziaria perseguendo, quindi, la solidarietà confederale.

X. Gli accordi amichevoli e il Covid-19

Per completezza, si segnala che durante il Covid-19, la comunità internazionale si è premurata di fornire taluni suggerimenti relativamente all'applicazione dei trattati stipulati, a fronte delle sopravvenute e imprevedibili circostanze.

L'OCSE, infatti, ha pubblicato ad inizio aprile una breve linea guida suggerendo, in linea di massima, di continuare ad applicare le regole sinora seguite indipendentemente dal Covid-19. Tra i diversi argomenti toccati da tale documento, vi

era il regime dei lavoratori frontalieri (cd. *cross-border workers* o *cross-border commuting*)^[53].

Onde evitare un dispendio eccessivo in termini di risorse e di tempo, si suggeriva di mantenere la ripartizione della potestà impositiva così come definita in sede di trattato e/o di accordo.

Stante la natura non giuridicamente vincolante tali linee guida, occorre che gli Stati intervenissero, caso per caso, tramite lo strumento della procedura amichevole, delineata tendenzialmente all'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione fiscale, al fine di accordarsi sulle eventuali deroghe per gestire l'incerta situazione dei lavoratori frontalieri.

In linea con tali richieste, oltre a diversi Stati europei^[54], anche la Svizzera si è mossa sottoscrivendo accordi amichevoli con i Paesi limitrofi, tra cui Francia^[55] e Germania^[56].

In entrambi viene confermata l'applicazione della normativa antecedentemente al Covid-19, definendo, però, tale circostanza come causa di forza maggiore. Ciò implica che i giorni spesi dai frontalieri nel Paese di residenza e/o di lavoro a fronte delle misure adottate dagli Stati per far fronte alla pandemia, non rientrano nelle apposite soglie di giorni previste nei predetti accordi, laddove si consente ai lavoratori frontalieri di derogare al criterio del rientro giornaliero presso il proprio domicilio per esigenze personali e/o lavorative.

Da ciò emerge che, non solo, negli accordi con altri Paesi limitrofi ci si è premurati di definire espressamente il concetto di lavoratore frontaliero^[57], ma anche che si è definita una deroga al criterio del rientro giornaliero.

[53] OCSE, OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis, Parigi, 3 aprile 2020, in: <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (consultato il 10.07.2020).

[54] MARCO BERNASCONI/FRANCESCA AMADDEO, Il regime fiscale dei lavoratori frontalieri a fronte delle misure di emergenza Covid-19, in: NF, Edizione speciale Coronavirus III, pp. 73-77.

[55] Ministère de l'Economie et des Finances, Communiqué de presse, La France s'accorde avec l'Allemagne, la Belgique, la Suisse et le Luxembourg pour que le maintien à domicile des travailleurs frontaliers n'entraîne pas de conséquences sur le régime d'imposition qui leur est applicable, in: https://www.frontalier.org/photo/img/Actu/20200319_-_CP_Ministere_de_economie_et_finance.pdf?time=1584972623379 (consultato il 10.07.2020).

[56] Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige (Arbeitskraft) während der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie, del 16 giugno 2020, in: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/deutschland/de-dba_kv_covid-19.pdf.download.pdf/DE-DBA_KV_Covid-19.pdf (consultato il 10.07.2020).

[57] Vedasi, nello specifico con la Francia, 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, in: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/france/Frankreich-MB-Definition-Grenzgaenger.pdf.download.pdf/Frankreich-MB-Definition-Grenzgaenger_fr.pdf (consultato il 10.07.2020).

Tutto ciò è evidentemente assente nell'Accordo sui frontalieri del 1974, come anche nell'Accordo amichevole sottoscritto lo scorso 20 giugno.

XI. Proposte e conclusioni

L'analisi sin qui condotta ha consentito di evidenziare una serie di problematiche, talune già note, altre meno. Questo studio, inoltre, tramite l'analisi delle discussioni politiche in seno ad entrambi gli Stati permette di avere le basi necessarie per consentire la concreta attuazione della *Roadmap* del 2015 o di altre soluzioni che sono indicate di seguito. In particolare, gli atti presentati in sede parlamentare italiana hanno evidenziato, da una parte, la preoccupazione di un aumento rilevante dell'imposizione a carico dei frontalieri e, dall'altra, la preoccupazione dei Comuni di frontiera di percepire importi inferiori finora ricevuti a titolo di ristorno.

Il Canton Ticino si trova in una condizione di disparità evidente che necessita una soluzione. Quest'ultima può essere letta insieme alla parola solidarietà. Una solidarietà con il Ticino, infatti, si può dimostrare sia con l'istituzione di un nuovo Accordo sui frontalieri, che preveda un minor onere finanziario a suo carico, sia con una partecipazione finanziaria da parte della Confederazione volta ad attenuare il carico del Ticino.

Gli atti parlamentari presentati a questo proposito hanno dato voce a tale esigenza: la partecipazione finanziaria della Confederazione potrebbe essere una soluzione che, in linea con le proprie esigenze politiche, lascerebbe inalterati i rapporti tra Italia e Svizzera, contestualmente consentendo al Ticino di attenuare il proprio sforzo finanziario.

Le risposte del Consiglio federale hanno lasciato, tuttavia, emergere un rifiuto basato sull'asserita inesistenza di una base legale. Conformemente a quanto prevede l'art. 5 Cost. la base legale, sempre che vi fosse la volontà politica, potrebbe essere istituita.

A. Possibili scenari

Nel corso del presente studio, è stato effettuato un esame analitico riguardante l'evoluzione intervenuta dal 1974 ad oggi, tenendo in considerazione non soltanto il diritto interno italiano e quello internazionale della Svizzera, ma anche gli aspetti economici e politici che, in questa fattispecie, rivestono un'importanza assai rilevante.

Sulla base di queste considerazioni, si aprono per gli anni a venire diversi scenari. Senza alcuna pretesa di esaustività, ne indichiamo alcuni ai quali, evidentemente, a dipendenza delle negoziazioni che seguiranno, se ne potranno aggiungere altri.

La *Roadmap* dal 2015 non ha avuto sinora nessun seguito concreto. Il 20 giugno 2020, il Consiglio di Stato ticinese ha versato i ristorni riferiti all'anno 2019, in base alle norme vigenti contenute nell'Accordo sui frontalieri. Contestualmente, però, ha chiesto l'intervento della Confederazione affinché vengano avviate tempestivamente negoziazioni con l'Italia, ribadendo quanto già emerso dalla lettera presentata dal Governatore

della Regione Lombardia, Fontana, e dall'allora Presidente del Governo, Christian Vitta, nel mese di aprile^[58]. L'ipotesi più ragionevole è quella di un nuovo incontro tra le due delegazioni per esaminare le possibilità di concretizzare quanto accordato nel 2015. L'adesione dell'Italia, tuttavia, come si è evidenziato, si presenta ostacolata, da un lato, dalla necessaria compatibilità costituzionale (artt. 3, 23 e 53 Cost.) e, dall'altro, dal maggiore prelievo impositivo a carico dei frontalieri, oltre che relativamente al potenziale ammanco di introiti da parte dei Comuni di frontiera.

Dopo questo stallo politico che dura ormai da cinque anni è molto difficile poter immaginare sia che le negoziazioni siano avviate in tempi brevi, come pure la scelta di una soluzione praticabile. Si presentano, quindi, diverse possibilità.

1. L'attuazione dei principi indicati nella *Roadmap*

Conformemente alla lettera dell'allora Presidente del Consiglio di Stato ticinese, Christian Vitta, e del Presidente della Regione Lombardia, Attilio Fontana, e della richiesta del Consiglio di Stato, la delegazione italo-svizzera potrebbe riunirsi a breve per dar vita a quanto convenuto nella *Roadmap* del 2015. La situazione di stallo politico venuta a crearsi in questi cinque anni, sulla base delle molteplici perplessità evidenziate dal Parlamento italiano e la difficoltà di conformare la *Roadmap* alle norme della Costituzione italiana, sembra rendere difficilmente realizzabile questa ipotesi, che tuttavia se vi fosse la necessaria volontà politica sarebbe quella più vicina alla soluzione del problema.

2. La riduzione della platea dei lavoratori frontalieri e dei ristorni

Nel caso in cui la soluzione di cui sopra non fosse realizzabile in tempi brevi, potrebbe essere oggetto di esame l'estensione della misura di una decisione di principio già fatta propria dalle due delegazioni nel 1985. Come più volte si è ribadito, la situazione si pone assai diversa rispetto al contesto in cui venne pattuito l'Accordo sui frontalieri nel 1974, avuto riguardo, da un lato, alla situazione economica, sociale ed internazionale e, dall'altro, all'entrata in vigore del predetto ALC^[59].

A distanza di quasi cinquant'anni è, infatti, lecito presumere che il numero dei lavoratori frontalieri che non rientra al proprio domicilio quotidianamente sia notevolmente aumentato: l'ALC ha, infatti, consentito ai frontalieri residenti nella fascia di frontiera di rientrare al proprio domicilio anche solo una volta alla settimana, analogamente a quanto previsto dalla disposizione del diritto interno svizzero.

[58] 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://bit.ly/31WvIFW> (consultato il 10.07.2020).

[59] Si deve anche ricordare che il diritto interno italiano, a partire dal 2003, consente l'imposizione del reddito del lavoro dipendente conseguito all'estero da parte dei residenti in Italia. Precedentemente, invece, questo non era possibile: l'Italia intendeva favorire con l'esenzione il pareggio della bilancia dei pagamenti attraverso le rimesse degli emigranti.

Il ristorno delle imposte ai Comuni di frontiera, sulla base dell'Accordo sui frontalieri dovrebbe, però, essere versato solo per chi rientra quotidianamente al proprio domicilio in Italia, come più volte ribadito da diverse fonti sopra analizzate. Un tale ragionamento, peraltro, fu già accolto nel corso delle negoziazioni risultate nella sottoscrizione da parte dei Ministri delle Finanze, Stich per la Svizzera e Visentini per l'Italia, del Processo Verbale di Roma-Lugano del 1985. In quell'occasione, si procedette ad una riduzione della percentuale dei ristorni dal 40% originario al 38,8%. Ciò proprio in ragione del fatto che si era presa coscienza del rilievo del numero di frontalieri che non rientravano quotidianamente al proprio domicilio. In questa sede, si era valutato che il 3% dei lavoratori frontalieri rappresentasse i cd. "falsi frontalieri". Sulle imposte prelevate sul reddito prodotto dal loro lavoro dipendente non doveva essere versato il ristorno del 40%.

A parte la definizione di frontaliere con rientro giornaliero, ormai acclarata dopo l'Accordo amichevole del 20 giugno di quest'anno, non si è tenuto in considerazione un importantissimo dettaglio. Infatti, la Legge federale sugli stranieri (Lstrl; RS. 142.20) che sino all'entrata in vigore della ALC consentiva il rilascio del permesso solo nel caso di un rientro giornaliero, è stata modificata consentendo ora il rilascio del permesso anche nel caso si rientri soltanto una volta alla settimana^[60].

Nonostante la soluzione temporanea prevista dall'Accordo amichevole del 20 giugno 2020, riferita alle conseguenze del Covid-19, non venga considerata in questi possibili scenari a causa della sua "provvisorietà", ai fini della rideterminazione della platea dei lavoratori frontalieri operanti in Svizzera non è possibile esimersi dal considerare l'effetto Covid-19. Questo ha creato, infatti, delle nuove abitudini di lavoro e di vita per cui è presumibile che, in un prossimo futuro, una parte di frontalieri per una ragione (trattenendosi in Ticino) o per l'altra (utilizzo di modalità alternative di lavoro) non farà più rientro giornalmente al proprio domicilio. Il loro statuto giuridico sarebbe, quindi, perfettamente compatibile con la modifica della Legge federale sugli stranieri (art. 35 Lstrl).

È, quindi, ragionevole supporre, oltre ai motivi ricordati, che la platea dei "falsi frontalieri" abbia subito un notevole incremento percentuale. L'eventuale rimodulazione deve necessariamente essere oggetto di una negoziazione tra le due delegazioni.

I mutamenti essenziali intervenuti in questi ultimi trentacinque anni (tra cui, la modifica del diritto interno italiano [art. 3, comma 3, lett. c, TUIR]; la modifica del diritto interno svizzero [art. 35 Lstrl]; l'adozione dell'ALC) legittimano senza alcun dubbio l'estensione della misura al di là 3% di "falsi frontalieri" consegnata nel Verbale di Roma-Lugano del 1985.

Nonostante la valutazione sia difficile, sembra, comunque, possibile presentare alcune ipotesi di calcolo di una nuova

percentuale. Ad es., nel caso in cui i "falsi frontalieri" fossero definiti nella misura del 20%, l'ammontare dei ristorni dovrebbe essere ridotta dell'8%, per cui il ristorno scenderebbe dal 38,8% al 32%. Questo significa, in cifre assolute, che nel caso in cui i ristorni degli anni a venire diminuissero da 90 mio. di fr. (calcolati sulla base della situazione attuale al 38,8%) a 74 mio. di fr., si conseguirebbe un risparmio complessivo di 16 mio. di fr. Se entrasse in vigore quanto convenuto con la *Roadmap*, l'attenuazione per il Ticino sarebbe analoga.

Questa modifica avrebbe anche il vantaggio di non coinvolgere né i Parlamenti né i Governi di Italia e Svizzera, potendo essere adottata, come nel 1985, direttamente dai Ministri delle Finanze dei due Paesi.

Tale situazione avrebbe, inoltre, il pregio per l'Italia di (i) non (rischiare di) contravvenire alle norme costituzionali (artt. 3, 23, 53 Cost.); (ii) non aumentare le imposte a carico dei frontalieri; (iii) assicurare ai Comuni della fascia di frontiera italiana, nonostante la riduzione prospettata, con certezza su questo introito (fatto che non sarebbe così certo nel caso in cui entrasse in vigore quanto prospettato dalla *Roadmap* poiché le imposte sarebbero prelevate dall'Italia e oggetto di una ripartizione interna).

La Svizzera, d'altra parte, potrebbe annoverare come vantaggi (i) la risoluzione del contenzioso con l'Italia consentendo al nostro Paese di non pregiudicare in via generale le relazioni con un Paese politicamente molto importante e, in particolare, di non rinegoziare né la CDI né l'Accordo sui frontalieri; (ii) consentirebbe un aumento dell'imposta federale diretta.

Vi sarebbe pure un aumento delle imposte cantonali e comunali poiché il Ticino potrebbe ridurre, anche se in modo limitato, l'ammontare dei ristorni (presumibilmente in 12 mio. di fr. riferiti all'imposta cantonale e comunale; mentre 4 mio. di fr., sempre in via presumibile, dovrebbero costituire il risparmio per l'imposta federale diretta).

Una riduzione più sostanziale dello sforzo finanziario del Ticino e anche di Grigioni e Vallese necessiterebbe di un sostegno da parte della Confederazione sulla base delle modalità che indicheremo nel prossimo scenario.

Con la soluzione di aumentare la platea dei "falsi frontalieri", tuttavia, resterebbe irrisolto per il Ticino il problema del *dumping* salariale, poiché i lavoratori frontalieri continuerebbero ad essere sottoposti a una tassazione privilegiata in confronto ai residenti in Italia fuori dalla fascia di frontiera che lavorano in Ticino, Grigioni e Vallese.

3. L'intervento finanziario complementare della Confederazione

L'attenuazione della misura dei ristorni prospettata sopra, consentirebbe al Ticino soltanto una parziale riduzione di questo considerevole sforzo finanziario che dal 1974 ad oggi parrebbe avvicinarsi ad un paio di miliardi. Sono stati presentati alcuni atti parlamentari fondati sul richiamo della solidarietà confederale che, sinora, sono stati respinti

[60] Recita testualmente l'art. 35 Lstrl: "2. Il titolare del permesso per frontalieri deve recarsi almeno una volta alla settimana al suo luogo di residenza all'estero [...]".

dall'autorità federale competente con diverse considerazioni opinabili. A tale fine formuliamo alcune considerazioni.

L'Accordo sui frontalieri è parte integrante della CDI CH-ITA sulla base dell'art. 15 par. 4 della medesima e dell'art. 1 Accordo sui frontalieri. Innanzitutto, occorre un richiamo storico-politico imprescindibile. Senza l'accoglimento dell'Accordo sui frontalieri non sarebbe stato possibile l'entrata in vigore della CDI CH-ITA, elemento fondamentale per i rapporti economici e finanziari tra Svizzera e Italia, la cui salvaguardia, come più volte ribadito dal Consiglio federale, rappresenta uno degli obiettivi principali del nostro Paese. Tale era l'interesse della Svizzera a pattuire questa Convenzione che l'Accordo sui frontalieri entrò persino in vigore a titolo retroattivo, comportando un onere finanziario ancor più importante per il Canton Ticino.

È, quindi, possibile, per le ragioni richiamate in precedenza, affermare con certezza che una delle condizioni per consentire l'accoglimento della convenzione generale è legata all'approvazione dell'Accordo sui frontalieri il cui onere è, ed è sempre stato, integralmente a carico del Ticino (per la parte preponderante), del Grigioni e del Vallese.

Mentre i vantaggi della CDI CH-ITA vanno a favore di tutti i Cantoni, i costi, di fatto, incombono su di un solo Cantone. Già soltanto questa osservazione incontrovertibile potrebbe essere considerata quale indice di disparità di trattamento tra il Ticino e gli altri Cantoni.

Un'altra constatazione, anche più importante, riguardante la solitaria e pregiudizievole posizione finanziaria del Ticino riguardo agli altri Cantoni, è costituita dall'entrata in vigore nel 2006 del Protocollo di modifica della CDI CH-ITA riferito all'imposizione del reddito del lavoro svolto in uno Stato diverso da quello di residenza. Come si diceva, infatti, i residenti austriaci che svolgono un'attività di lavoro dipendente in Svizzera, sono imposti in Austria, la quale concede il credito d'imposta per le imposte pagate in Svizzera, mentre sono assoggettati all'imposta alla fonte in Svizzera.

La Svizzera, meglio dire tutti i Cantoni svizzeri nella cui giurisdizione lavorano persone residenti in Austria, riversa a questo Paese il 12,5% delle imposte trattenute, per il tramite della Confederazione.

La disparità di trattamento è ovvia e stridente. Infatti, il Ticino sulle imposte riferite al reddito del lavoro dipendente di residenti nella fascia di frontiera italiana riversa il 38,8% ai Comuni di frontiera italiani e, sempre il Ticino, sulle imposte pagate sui redditi del lavoro dipendente di residenti in Austria, corrisponde solo il 12,5%. La linea politica attuale della Confederazione riferita all'imposizione dei frontalieri è quella recepita dall'Accordo con l'Austria, vale a dire dopo l'entrata in vigore dell'ALC. Per questa ragione è giustificato il raffronto tra l'Accordo con l'Italia pattuito in tempi ormai lontani e quello con l'Austria che tiene conto della ALC.

Va detto inoltre che l'Accordo sui frontalieri tra Austria e Svizzera accoglie la nozione di frontaliere sancita dal ALC, ossia il rientro settimanale al luogo di domicilio.

Le argomentazioni del Consiglio federale che respingono gli atti parlamentari volti a chiedere l'intervento finanziario della Confederazione si fondano sulla mancanza di una base legale che, se accolta, comporterebbe una disparità di trattamento tra i Cantoni. Per quanto riguarda la base legale, se vi fosse volontà politica questa potrebbe essere istituita con un decreto federale, conformemente a quanto prevede l'art. 5 cpv. 1 Cost. Una tale disposizione non sarebbe contraria al principio della solidarietà confederale, anzi verrebbe a rimediare una disparità di trattamento in atto da troppo tempo a danno del Cantone Ticino, oltre che di Grigioni e Vallese.

Nel caso in cui si entrasse in questo ordine di idee sarebbe necessario calcolare la misura dell'intervento federale. Sulla base di quanto indicato sopra, dove si prevede uno scenario con un'attenuazione del ristorno a carico del Canton Ticino dal 40% al 32%, la disparità con l'Austria sarebbe (ancora) pari al 20% (32%-12,5%). Se si volesse equiparare lo sforzo del Cantone Ticino nei confronti della fascia di frontiera in Italia con quello dei residenti in Austria, la Confederazione dovrebbe assumere poco meno del 20% dei ristorni.

Evidentemente tanto il principio della partecipazione finanziaria della Confederazione, quanto la misura della medesima, costituiscono una questione sulla quale si possono avere (con pari dignità) opinioni contrapposte che dovrebbero, però, essere per lo meno, oggetto di un confronto politico.

4. L'Accordo sui frontalieri è parte integrante della CDI CH-ITA

L'art. 15 par. 4 CDI CH-ITA prescrive che l'Accordo sui frontalieri è parte integrante della convenzione, così come l'art. 6 Accordo sui frontalieri stesso. Sulla possibilità o meno di denunciare l'Accordo, mantenendo comunque in essere la convenzione generale, venne presentato a suo tempo un'iniziativa parlamentare del Cantone Ticino alla Confederazione [61]. In questa rivista venne a suo tempo pubblicato un parere autorevole di Stefano Dorigo, il quale al termine della propria analisi concludeva affermando l'impossibilità di denunciare l'Accordo sui frontalieri mantenendo la CDI CH-ITA [62].

Il 17 gennaio scorso, il Consiglio di Stato ticinese ha affidato all'Università di Lucerna un'ulteriore perizia sul tema della possibile disgiunzione della CDI CH-ITA e dell'Accordo sui frontalieri, il cui risultato per il momento non è noto. Nel caso in cui il parere dell'Università di Lucerna ritenesse giuridicamente possibile disgiungere l'Accordo sui frontalieri dalla CDI CH-ITA, si aprirebbe un dibattito in seno ai due Parlamenti, svizzero e italiano. È, in ogni caso presumibile, indipendentemente dalla decisione finale, un lungo periodo di attesa.

[61] Iniziativa cantonale, n. 14.302, Abrogazione dell'accordo sui frontalieri e rinegoziazione della convenzione generale del 03.02.2014.

[62] DORIGO (nota 10), p. 31 ss.

5. Lo status quo

È possibile immaginare, viste le difficoltà di ordine politico, economico e sociale che si frappongono ostacoli che non consentano ai negoziatori di Italia e Svizzera di trovare una soluzione consensuale riferita alla riforma dell'Accordo sui frontalieri. In tal caso l'Accordo sui frontalieri sarebbe destinato a rimanere vigente ancora per diversi anni. Questa situazione che è la peggiore possibile, deve essere quanto meno ipotizzabile.

6. Altri scenari

Sarebbe auspicabile che le autorità politiche e amministrative dei due Paesi, nel caso in cui non si verificasse nessuno degli scenari sopra indicati, potessero comunque individuare altre alternative percorribili che tengano conto in modo adeguato degli interessi di Italia, Svizzera, dei Comuni di frontiera italiani, di Ticino, Grigioni e Vallese, oltre che dei lavoratori frontalieri, ai quali va riconosciuto di aver svolto un ruolo molto importante nel settore sanitario ticinese durante la pandemia legata al Covid-19.

B. Conclusioni

Con questo studio si è voluto ripercorrere l'iter giuridico dell'Accordo sui frontalieri tanto per quanto riguarda il diritto interno dei due Paesi, quanto per il diritto internazionale a loro applicabile.

L'esame degli atti parlamentari presentati in Italia testimonia la difficoltà per questo Paese di accogliere quanto stabilito dalla *Roadmap* del 2015. Quelli, altrettanto numerosi presentati al Parlamento svizzero, fanno stato dell'esigenza del Cantone Ticino di ridurre la propria partecipazione finanziaria.

Si sono indicati alcuni possibili scenari senza alcuna pretesa di esaustività, a cui altri si potrebbero aggiungere, qualora vi fosse la necessaria volontà politica, nell'intento di superare l'inadeguatezza di un accordo pattuito quasi cinquant'anni or sono. I presupposti sui quali l'Accordo sui frontalieri è stato adottato non sono più in essere, modellati dall'evoluzione di fattori economici e giuridici, nazionali ed internazionali.

Sarà la volontà politica dei due Paesi a definire un nuovo percorso che auspichiamo possa avvenire in tempi brevi.