

# Il regime fiscale dei lavoratori frontalieri a fronte delle misure di emergenza Covid-19

L'applicazione dell'Accordo sui frontalieri del 1974 e della CDI italo-svizzera tra raccomandazioni internazionali e trattative incomplete



**Marco Bernasconi**  
PhD, Professore SUPSI



**Francesca Amaddeo**  
Avvocato, PhD,  
Ricercatrice del Centro competenze tributarie  
della SUPSI

*L'incertezza giuridica scaturita dalla pandemia Covid-19 intacca anche l'applicazione delle norme del diritto tributario internazionale. In particolare, questo contributo mira ad esaminare la disciplina del regime fiscale dei lavoratori frontalieri nei rapporti italo-svizzeri, a fronte anche delle recenti raccomandazioni OCSE sul tema, durante questa emergenza sanitaria. Ci si chiede: che ne è dell'Accordo sui frontalieri del 1974?*

<b>I. Premessa</b> .....	<b>73</b>
<b>II. Il regime fiscale dei lavoratori frontalieri in Svizzera e, soprattutto, nel Cantone Ticino</b> .....	<b>73</b>
A. L'Accordo sui frontalieri del 1974 e la CDI italo-svizzera...	73
B. La definizione di frontaliere: rientro giornaliero.....	74
C. I frontalieri: le misure restrittive per affrontare il Covid-19 .....	74
<b>III. I lavoratori frontalieri sullo scenario internazionale</b> ... ..	<b>75</b>
A. Le prime riflessioni dell'OCSE.....	75
B. Lussemburgo, Belgio e Germania: chiarimenti sul regime fiscale dei lavoratori frontalieri durante il Covid-19..	76
C. E la Svizzera?.....	76
<b>IV. Conclusioni</b> .....	<b>77</b>

## I. Premessa

La pandemia Covid-19 sta stravolgendo completamente la nostra quotidianità, il che comporta un continuo adeguamento alle innovate circostanze da affrontare. Ciò vale anche in ambito fiscale, laddove taluni concetti vengono a dover essere rivisitati alla luce dell'emergenza sanitaria in corso. Una questione particolarmente rilevante attiene al regime fiscale dei frontalieri, i quali, a fronte delle misure assai restrittive adottate dai singoli governi per contenere il contagio, si vengono coattivamente a trovare in una situazione diversa da quella ordinaria. Scopo del presente contributo è analizzare il regime fiscale di tali lavoratori sia alla luce della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica

Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI CH-I; RS 0.672.945.41) sia in ragione dell'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 del 1974; RS 0.642.045.43).

## II. Il regime fiscale dei lavoratori frontalieri in Svizzera e, soprattutto, nel Cantone Ticino

### A. L'Accordo sui frontalieri del 1974 e la CDI italo-svizzera

Fatte le dovute premesse, il fenomeno del frontalierato, come è noto, costituisce parte integrante dell'economia svizzera e, soprattutto, di quella del nostro Cantone. Ad oggi, tale fattispecie trova la propria base legale nell'Accordo sui frontalieri del 1974, il quale costituisce parte integrante della CDI CH-I (il richiamo è, in particolare, all'art. 15 par. 4 della citata Convenzione)[1].

Secondo il combinato disposto di tali basi legali, la potestà impositiva sul reddito percepito dai frontalieri appartiene in via esclusiva alla Svizzera (art. 1 Accordo sui frontalieri del 1974) che preleva l'imposta alla fonte. Su quanto riscosso, annualmente, i Cantoni Ticino, Vallese e Grigioni devono versare, quale compensazione finanziaria delle spese necessarie per i residenti, il 38,8%[2] ai Comuni italiani di frontiera, i quali, a loro volta, devono dare conto delle modalità di utilizzo di

[1] L'art. 6, par. 3 Accordo sui frontalieri del 1974 recita testualmente: "[i]l 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". Ancora, l'art. 15 par. 4 CDI CH-I, prevede che "[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". Cfr. anche STEFANO DORIGO, L'accordo italo-svizzero sui frontalieri del 1974 e la sua possibile denuncia, in: NF 5/2014, pp. 31-34.

[2] Si ricordi che, inizialmente, l'Accordo sui frontalieri del 1974 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 statuita nel processo verbale di Roma e Lugano dell'8 e 9 luglio 1985.

tale introito (art. 5 par. 2 Accordo sui frontalieri del 1974).

A fronte dell'emergenza sanitaria, tuttavia, le misure restrittive e della libertà personale e della circolazione delle persone comportano l'eventualità che si verificano due situazioni tra loro opposte e speculari.

In primo luogo, è possibile che il lavoratore frontaliere, residente in Italia, si trovi costretto a permanere in Svizzera, rispettivamente, nel Canton Ticino, al fine di continuare lo svolgimento della propria attività. La seconda fattispecie, invece, è ravvisabile in quella del lavoratore frontaliere la cui permanenza in Italia è forzata: lo stesso dovrà, pertanto, ricorrere (laddove possibile) a misure di lavoro alternativo, tra le quali, ad es., l'*homeoffice* (cd. lavoro da casa).

*Quid iuris?*

### B. La definizione di frontaliere: rientro giornaliero

Innanzitutto, per analizzare la questione, è essenziale ricordare che né in seno all'Accordo sui frontalieri del 1974 né all'interno della CDI CH-I è possibile riscontrare una definizione di frontaliere. Il concetto, tuttavia, è stato chiarito, dapprima, in sede di discussioni parlamentari italiane in relazione all'adozione dell'Accordo sui frontalieri del 1974[3], laddove si specificava come debba intendersi quale frontaliere il lavoratore che quotidianamente passa il confine per svolgere la propria attività, al termine della quale fa rientro alla propria abitazione.

Inoltre, nel Processo verbale di Roma-Lugano dell'8 e 9 luglio 1985, è stata acclarata "l'impossibilità di giungere ad una definizione comune di lavoratore frontaliere, che resta impregiudicata", anche se di fatto in tale contesto, le due delegazioni hanno accolto la nozione di lavoratore frontaliere con rientro giornaliero, come si desume dall'attenuazione della percentuale dei cd. ritorsioni (dal 40% al 38,8%) a fronte del ridimensionamento della platea dei frontalieri che permanevano, per ragioni personali o professionali, in Svizzera[4].

Nonostante la sottoscrizione dell'Accordo tra la Svizzera e la Comunità europea e i suoi Stati membri sulla libera circolazione delle persone (ALC; RS 0.142.112.681), ove si ricomprendeva nella definizione di frontaliere anche coloro i quali non rientrassero quotidianamente, ma settimanalmente alla propria abitazione (art. 7 par. 1 Allegato 1 ALC), l'ALC dispone espressamente all'art. 21 par. 1 che tale nozione non intacca quella adottata negli altri trattati internazionali in ambito fiscale[5]. Sicché per quanto concerne le relazioni tra

[3] Dichiarazione dell'on. Marchetti, nella seduta Parlamentare del 1° luglio 1975, VI° legislatura, Discussioni, p. 22627 ss., laddove affermava: "[...] l'Accordo tra l'Italia e la Svizzera, firmato a Roma il 3 ottobre 1974, risponde a due esigenze di giustizia che da anni i frontalieri italiani – cioè i lavoratori che espatriano ogni giorno per rientrare in Italia al termine dell'orario di lavoro [...]".

[4] Infatti, in tale processo verbale, le due delegazioni prendevano coscienza dell'effettiva diminuzione della cd. platea dei frontalieri che facevano rientro giornaliero presso la loro abitazione italiana, sicché il quantitativo dei ritorsioni dovette essere – di comune accordo – ridotto del 3% essendo venute a mancare le basi che motivavano la percentuale fissata a 40%.

[5] Recita testualmente l'art. 21 par. 1 ALC che le disposizioni dell'accordo in

Italia e Svizzera resta in vigore quella confermata nel 1985[6].

Se, quindi, il rientro giornaliero alla propria abitazione in Italia costituisce una *condicio sine qua* non per beneficiare dello status di frontaliere, cosa accade a coloro i quali il rientro, in un senso o nell'altro, viene precluso?

### C. I frontalieri: le misure restrittive per affrontare il Covid-19

Nel caso specifico, la Svizzera e, soprattutto, il Canton Ticino si sono dovuti confrontare con le restrittive misure di limitazione della libertà personale adottate dalla vicina Italia. Infatti, con una serie di decreti[7], il Governo della Penisola ha imposto il divieto di circolazione ai residenti sul territorio italiano (in entrata e in uscita) salvo, tra le altre deroghe, esigenze lavorative impellenti. A fronte di tali limitazioni, le autorità svizzere hanno chiesto all'Italia che venisse assicurata ai frontalieri, in particolare al personale sanitario essenziale per il sistema ticinese[8], il transito e la possibilità di recarsi in Svizzera per svolgere la propria attività[9]; deroga concessa quasi immediatamente dall'Italia con una nota esplicativa resa l'8 marzo 2020[10]. A ciò si aggiunge come l'Associazione delle Industrie Ticinesi (AITI) abbia invitato i suoi iscritti a far restare sul territorio ticinese i frontalieri ritenuti "strategici", onde evitare che, a causa delle misure d'emergenza, restassero bloccati in Italia[11]. Tra gli altri[12], in questo senso si è mosso l'Ente Ospedaliero Cantonale (EOC), il quale ha offerto a medici ed infermieri provenienti dall'Italia la possibilità di pernottare in Ticino assumendosi i costi degli alberghi[13]. Ciò ha comportato, da un lato, l'esigenza per i datori di lavoro residenti in Svizzera a che il proprio dipendente, nel periodo di emergenza, permanga entro i confini svizzeri e, dall'altro,

---

esame "non devono incidere sulla definizione di lavoratore frontaliere secondo gli accordi di doppia imposizione".

[6] Come statuito dal Consiglio federale nel proprio Messaggio del 23 giugno 1999 che accompagna il disegno di legge dell'ALC "[d]unque, anche nel rapporto con l'Italia e nel rapporto tra Ginevra e la Francia, per i frontalieri bisogna rifarsi al criterio del rientro, di massima giornaliero, dal luogo di lavoro al luogo di residenza" (FF 1999 5092, p. 5307).

[7] I decreti ed i provvedimenti adottati dal Governo italiano sono elencati e reperibili in: <http://www.governo.it/it/coronavirus-normativa> (consultato il 16.04.2020).

[8] Cassis: senza frontalieri il sistema sanitario non ce la fa, articolo pubblicato su LaRegione il 31 marzo 2020, reperibile in: <https://www.laregione.ch/cantone/ticino/1428898/cassis-senza-frontalieri-il-sistema-sanitario-non-ce-la-fa> (consultato il 16.04.2020).

[9] Cassis: Chiesta la garanzia di transito per i frontalieri, articolo pubblicato sul Corriere del Ticino il 10 marzo 2020, reperibile in: <https://www.cdt.ch/svizzera/cassis-chiesta-la-garanzia-di-transito-per-i-frontalieri-KE2446682?refresh=true> (consultato il 16.04.2020).

[10] Nota esplicativa al DPCM 8 marzo 2020, reperibile in: [https://www.esteri.it/mae/it/sala\\_stampa/archivionotizie/comunicati/nota-esplicativa-al-dpcm-8-marzo-2020.html](https://www.esteri.it/mae/it/sala_stampa/archivionotizie/comunicati/nota-esplicativa-al-dpcm-8-marzo-2020.html) (consultato il 16.04.2020).

[11] "AITI invita le aziende a tenere i frontalieri in Ticino", articolo pubblicato su LaRegione il 6 marzo 2020, reperibile in: <https://www.laregione.ch/cantone/ticino/1423617/aiti-invita-le-aziende-a-tenere-i-frontalieri-in-ticino> (consultato il 16.04.2020).

[12] "Offriamo alloggi gratuiti al personale sanitario frontaliere", articolo pubblicato sul Corriere del Ticino l'11 marzo 2020, reperibile in: <https://www.cdt.ch/ticino/offriamo-alloggi-gratuiti-al-personale-sanitario-frontaliere-FG2448698?refresh=true> (consultato il 16.04.2020).

[13] "LEOC pronto a offrire il pernottamento ai frontalieri", articolo pubblicato sul Corriere del Ticino il 16 marzo 2020, reperibile in: <https://www.cdt.ch/ticino/l-eoc-pronto-a-offrire-il-pernottamento-ai-frontalieri-DJ2469764?refresh=true> (consultato il 16.04.2020).

l'obbligo per alcuni residenti in Italia di restare entro i confini delle proprie abitazioni dove svolgere un'attività lavorativa retribuita da un datore di lavoro residente in Svizzera.

Si tratta ora di capire se la nozione di frontaliere possa coesistere con una situazione di forza maggiore, estranea alla volontà del soggetto interessato, laddove viene meno il requisito del rientro giornaliero. In particolare, la permanenza sul territorio dell'uno o dell'altro Paese implica un'analisi della ripartizione della potestà impositiva relativamente al reddito da lavoro dipendente percepito dal frontaliere.

In ragione di tali considerazioni, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) è di recente intervenuta rendendo delle sintetiche linee guida relativamente all'interpretazione da adottare nell'applicazione delle CDI e, in particolare, sul trattamento da riservare ai lavoratori frontalieri in relazione alle misure per fronteggiare l'emergenza sanitaria[14]. Proprio su questo tema, l'OCSE raccomanda di non riconoscere un cambio di residenza fiscale a fronte della presenza fisica dovuta a circostanze straordinarie come quella derivante dal Covid-19[15]. Resta, tuttavia, da chiarire quali potrebbero essere le conseguenze relative alla ripartizione della potestà impositiva relativamente al reddito da lavoro dipendente percepito dal frontaliere.

In condizioni normali, secondo il combinato disposto delle norme, la potestà impositiva esclusiva appartiene alla Svizzera, la quale provvede successivamente[16] al versamento dei ristorni all'Italia. Tale principio trova la propria base legale all'art. 15 par. 4 CDI CH-I. Qualora, tuttavia, non si potesse applicare la definizione di frontaliere (a fronte del mancato rientro quotidiano in Italia), occorrerebbe ricorrere non più all'art. 15 par. 4 CDI CH-I (il quale richiama l'Accordo sui frontalieri del 1974), bensì all'art. 15 par. 1 CDI CH-I. Secondo tale norma, nel caso dei lavoratori dipendenti, la potestà esclusiva è riconosciuta in capo allo Stato di residenza del soggetto (Italia), salvo che l'attività sia svolta nello Stato della fonte (Svizzera). Secondo il Commentario del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE (Commentario M-OCSE), il riferimento al luogo di svolgimento dell'attività implica una presenza fisica del lavoratore nel luogo in cui adempie ai propri obblighi in ragione dei quali percepisce il proprio stipendio[17].

Ecco allora che nella situazione derivante dal Covid-19 si possono verificare due fattispecie: (i) il lavoratore frontaliere, residente in Italia, costretto a permanere sul territorio svizzero per svolgere qui la propria attività lavorativa, e (ii) il lavoratore

frontaliere bloccato in Italia, presso la propria abitazione, dove svolge la propria attività secondo metodi di lavoro alternativi (i.e. *homeoffice*) per un datore di lavoro residente in Svizzera.

Nel primo caso, il luogo di svolgimento dell'attività lavorativa non verrebbe a mutare (restando in Svizzera), ove, tra l'altro, si trova fisicamente anche il lavoratore: tuttavia, mancherebbe il requisito del rientro giornaliero presso la propria abitazione in Italia, essenziale per definire il lavoratore come frontaliere.

Diversa, invece, la seconda fattispecie, in cui il lavoro viene svolto non più presso lo Stato della fonte, bensì in quello di residenza tramite, ad es., telelavoro. Applicando letteralmente il disposto del primo capoverso dell'art. 15 par. 1 CDI CH-I, pertanto, venendo meno il concetto di frontaliere, avremmo un riconoscimento della potestà impositiva non più in capo alla Svizzera, ma all'Italia. Un eventuale cambiamento nella ripartizione della potestà impositiva a fronte dell'evento eccezionale Covid-19 comporterebbe un aggravio non indifferente in termini di *compliance* (e non solo) sia per i lavoratori sia per i datori di lavoro. Questi ultimi tendenzialmente devono adempiere all'obbligo di applicare una trattenuta alla fonte sui salari: tale prelievo, tuttavia, non troverebbe più giustificazione. Sicché, in ragione delle diverse situazioni, tale obbligo dovrebbe essere sospeso e occorrerebbe prevedere una modalità per procedere al rimborso di tali somme al lavoratore[18].

### III. I lavoratori frontalieri sullo scenario internazionale

#### A. Le prime riflessioni dell'OCSE

Come si accennava *supra*, l'OCSE in risposta alle richieste presentate dai diversi Stati, si è tempestivamente attivata per istituire gruppi di lavoro in grado di fornire linee guida relativamente alle misure fiscali da adottare, alla loro interpretazione ed alla loro giustapposizione con il quadro preesistente. Tra queste, in particolare, sull'interpretazione dei trattati bilaterali in ambito fiscale, tendenzialmente sulle CDI ad oggi in vigore [19], con un particolare *focus* sulla situazione dei lavoratori cd. frontalieri (*cross-border workers*), spesso oggetto di disposizioni normative *ad hoc* a livello sia nazionale sia internazionale[20].

Consapevole delle pesanti conseguenze che possono derivare dal *revirement* interpretativo di concetti consolidati in ambito tributario internazionale, l'OCSE consiglia di seguire il principio *rebus sic stantibus*, mantenendo la ripartizione della potestà impositiva e le regole seguite sino alla fase *pre-Covid-19*[21], anche per quanto riguarda il regime dei lavoratori frontalieri.

Indubbiamente, la situazione inusuale e confusa necessita un eccezionale livello di dialogo, coordinamento e collaborazione

[14] OCSE, *Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis*, 03.04.2020, pp. 6-7, reperibile in: [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127\\_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis) (consultato il 16.04.2020).

[15] OCSE (nota 14). Vedasi STEFANO DORIGO, *Emergenza sanitaria e trattati contro la doppia imposizione*, in: NF, Edizione speciale Coronavirus II, pp. 45 ss.

[16] Entro il 30 giugno di ogni anno.

[17] Il Commentario M-OCSE, infatti, prevede che si definisca il luogo di svolgimento dell'attività come quello in cui il lavoratore "is physically present when performing the activities for which the employment income is paid".

[18] OECD (nota 14), p. 5.

[19] OECD (nota 14).

[20] PASCAL SAINT-AMANS, *OECD issues recommendations on implications of the Covid-19 crisis on cross-border workers and other related cross-border matters*, 03.04.2020, reperibile in: <https://www.oecd-forum.org/badges/1420-tackling-covid-19/posts/65032-oecd-issues-recommendations-on-implications-of-the-covid-19-crisis-on-cross-border-workers-and-other-related-cross-border-matters> (consultato il 07.04.2020).

[21] SAINT-AMANS (nota 20).

tra le autorità dei diversi Stati, specialmente in ambito fiscale, al fine di ridurre o, se non altro, contenere l'impatto altamente significativo in termini di obblighi di *compliance*, oltre che di dispendio in termini di risorse e pratiche amministrative sia per i lavoratori sia per i datori di lavoro. A tal fine, l'OCSE invita gli Stati a lavorare insieme per arginare le ripercussioni indesiderate (e il più gravoso carico derivante) dal Covid-19, soprattutto, a livello fiscale.

### B. Lussemburgo, Belgio e Germania: chiarimenti sul regime fiscale dei lavoratori frontalieri durante il Covid-19

I Paesi che conoscono bene il fenomeno del frontalierato, tra cui, soprattutto, Lussemburgo, Belgio e Germania, si stanno attivando per chiarire la questione inerente il regime fiscale applicabile. In molte delle CDI da loro sottoscritte si esplicita il numero di giorni in cui il lavoratore frontaliere può svolgere la propria attività nello Stato di residenza senza, per questo, essere ivi assoggettato ad imposizione. La problematica principale è stata quella di chiarire se i giorni dedicati al "lavoro da casa" rientrassero o meno in tale soglia di calcolo.

È questo il caso, ad es., del Lussemburgo, i cui confini sono varcati ogni giorno da oltre 200'000 frontalieri provenienti da Francia, Belgio e Germania. In ognuna delle CDI sottoscritte con questi tre Paesi è stata stabilita una soglia differente (19 per i tedeschi, 24 per i belgi e 29 per i francesi), oltre la quale le amministrazioni finanziarie dello Stato di residenza possono intervenire ed assoggettarli ad imposta: nella specie, possono procedere al recupero delle imposte dovute in ragione di ogni giorno "lavorato" fuori dal Lussemburgo[22]. Stante, tuttavia, la situazione di emergenza dovuta al Covid-19, considerata alla stregua della forza maggiore, i governi interessati hanno previsto espressamente che i giorni spesi presso il proprio Stato di residenza in telelavoro non possono essere inclusi nel conteggio della soglia di cui sopra[23].

Anche il Belgio ha esplicitato che non rientrano nella cd. regola dei 30 giorni, quelli spesi dai frontalieri francesi svolgendo la propria attività "da casa", in quanto la situazione di emergenza derivante dal Covid-19 rientra nella clausola della forza maggiore[24].

Sulla stessa linea anche la Germania che di recente ha siglato un altro accordo con i Paesi Bassi[25], basato sulla CDI sot-

toscritta tra i due Paesi, secondo il quale i giorni dedicati dai frontalieri dei due Stati dedicati allo *smartworking* saranno considerati alla stregua di giorni lavorativi regolarmente svolti nello Stato della fonte.

### C. E la Svizzera?

Svizzera e Francia hanno concordato[26] che, a fronte dell'emergenza Covid-19, riconducibile alla forza maggiore, il regime impositivo applicato ai frontalieri francesi rimane invariato. Pertanto, per i frontalieri provenienti dalla Francia che si recano nei Cantoni Berna, Basilea Città, Basilea Campagna, Giura, Neuchâtel, Soletta, Vaud e Vallese, permane la potestà impositiva esclusiva in capo alla Francia; quest'ultima versa alla Svizzera un corrispettivo annuo pari al 4,5% dell'ammontare lordo dei salari secondo l'Accordo sui frontalieri concluso tra i due Paesi nel 1958[27]. Anche nelle relazioni franco-svizzere, ai frontalieri è imposto il rientro giornaliero in Francia (art. 3 di tale Accordo): tuttavia, è previsto che costoro possano soggiornare fuori, non rientrando a casa, per 45 notti all'anno a fronte di particolari esigenze professionali[28]. Tale soglia, qualora ecceduta, consentirebbe al datore di lavoro di applicare la ritenuta alla fonte.

Tuttavia, con il proprio comunicato stampa del 19 marzo scorso[29], il Governo francese ha chiarito che nei rapporti con la Svizzera, i giorni dedicati allo *smartworking* "forzato", quindi, in cui il frontaliere non ha fatto rientro alla propria abitazione, non verranno conteggiati nella soglia di cui sopra vista la situazione di forza maggiore.

Si discosta, tuttavia, il Cantone di Ginevra, con il quale è in vigore un apposito accordo[30], il quale, basandosi sull'art. 17 par. 1 CDI CH-FR, attribuisce al cantone svizzero il diritto di

---

6. April 2020, reperibile in: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerecht/Staatenbezogene\\_Informationen/Laender\\_A\\_Z/Niederlande/2020-04-08-DBA-Niederlande-Konsultationsvereinbarung.pdf?sessionid=23635C7DF974BC0F34167D04AD058D9A.delivery2-master?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Niederlande/2020-04-08-DBA-Niederlande-Konsultationsvereinbarung.pdf?sessionid=23635C7DF974BC0F34167D04AD058D9A.delivery2-master?__blob=publicationFile&v=1) (consultato il 16.04.2020).

[26] 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, reperibile in: [https://www.frontalier.org/photo/img/Actu/20200319\\_-\\_CP\\_Ministere\\_de\\_economie\\_et\\_finances.pdf?time=1584972623379](https://www.frontalier.org/photo/img/Actu/20200319_-_CP_Ministere_de_economie_et_finances.pdf?time=1584972623379) (consultato il 16.04.2020).

[27] Accordo tra la Svizzera e la Francia sui lavoratori frontalieri del 15 aprile 1958 (RS. 0.142.113.498), facente parte della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (RS 0.672.934.91).

[28] 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, consultabile in : [file:///C:/Users/sacha.cattelan/Downloads/Fiche%20Accord%20frontaliers%2011%20avril%201983%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/sacha.cattelan/Downloads/Fiche%20Accord%20frontaliers%2011%20avril%201983%20(1).pdf) (consultato il 16.04.2020)

[29] Ministère de l'Economie et des Finances (nota 26).

[30] Accordo del Consiglio federale (in nome della Repubblica e del Cantone di Ginevra) e il Governo della Repubblica Francese per la compensazione finanziaria relativa ai frontalieri a Ginevra del 29 gennaio 1973, reperibile in: [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/france/F-Grenzgaengervereinbarung-Genf.pdf.download.pdf/Frankreich-Grenzgaengervereinbarung-Genf\\_fr.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/france/F-Grenzgaengervereinbarung-Genf.pdf.download.pdf/Frankreich-Grenzgaengervereinbarung-Genf_fr.pdf) (consultato il 16.04.2020).

applicare l'imposizione alla fonte ai frontalieri francesi. A fronte di tale potere, il Cantone di Ginevra versa ogni anno ai Comuni francesi i cui residenti lavorano a Ginevra una compensazione finanziaria del 3,5% sulla massa salariale lorda (art. 1 lett. a, b e c Accordo franco-ginevrino). In linea con quanto affermato nel predetto comunicato stampa permane in capo al Cantone di Ginevra la facoltà di imporre alla fonte i frontalieri francesi anche qualora costoro si trovino a lavorare in *smartworking* a fronte del Coronavirus. Se, tuttavia, il regime fiscale dei frontalieri con la Francia sembra essere stato chiarito, tutto tace in relazione ai rapporti inerenti la vicina Penisola.

#### IV. Conclusioni

Né la CDI CH-I né l'Accordo sui frontalieri del 1974 prevedono soglie entro le quali ai frontalieri è concesso non rispettare il criterio del "rientro giornaliero", neppure si fa menzione della disciplina eventualmente applicabile in caso di forza maggiore.

Cosa accade, dunque, nelle due ipotesi delineate precedentemente?

Ad oggi, il lavoratore residente in Italia, alle dipendenze di un datore di lavoro residente in Svizzera, che si trova costretto a svolgere la propria attività presso la sua abitazione, in assenza del requisito del rientro giornaliero al domicilio, non potrebbe più essere considerato frontaliere. Ne consegue che, formalmente, dovrebbe applicarsi l'art. 15 par. 1 CDI CH-I, secondo il quale la potestà impositiva apparterebbe all'Italia. Nel caso opposto, in cui il lavoratore frontaliere sia rimasto in Svizzera per esercitare la propria attività, la potestà impositiva, in applicazione dell'art. 15 par. 1 CDI CH-I (stante anche in questa ipotesi l'assenza del requisito del rientro giornaliero e, di conseguenza, della nozione di frontaliere), spetterebbe alla Svizzera quale Stato della fonte in cui viene esercitata l'attività.

L'applicazione formale del diritto comporterebbe palesemente una serie di problematiche di non facile risoluzione, stravolgendo la ripartizione della potestà impositiva sinora applicata sulla base dell'Accordo sui frontalieri del 1974 e della CDI CH-I. Sembra ragionevole, quindi, in linea con quanto raccomandato dall'OCSE, mantenere l'impostazione sin qui seguita e consolidata, a prescindere dall'emergenza derivante dal Covid-19.

Nonostante a livello internazionale diversi Paesi, su suggerimento dell'OCSE, sono intervenuti chiarendo le disposizioni da applicare a simili casi di forza maggiore, Italia e Svizzera non si sono ancora attivati in questo senso. È auspicabile che venga trovata di concerto tra i due Paesi una soluzione per ovviare all'incertezza giuridica scaturita da questa situazione eccezionale.

Tra le altre cose, occorrerebbe chiarire se, nel caso in cui il lavoratore frontaliere sia rimasto in Svizzera (al di là della giornata lavorativa) per esercitare la propria attività, sia necessario (o meno) il versamento dei ristorni formalmente dovuti dal Cantone Ticino ai Comuni italiani di frontiera.

La ragione che giustifica il versamento dei ristorni è da identificarsi nella compensazione delle spese che i comuni italiani devono sopportare per i loro residenti che lavorano in Svizzera. L'applicazione formale delle norme sembrerebbe escludere il versamento dei ristorni in questo caso.

Tuttavia, non bisogna dimenticare che siamo di fronte ad una situazione eccezionale che necessita, quindi, di misure eccezionali: le stesse autorità ticinesi hanno chiesto, soprattutto al personale sanitario, di trattenerci sul territorio cantonale. L'approccio meramente giuridico, pertanto, deve trovare un compromesso con quello politico. In questo caso, a nostro parere, sarebbe necessario un incontro a breve termine tra le delegazioni fiscali dei due Paesi al fine di trovare una soluzione comune.

L'inaspettata situazione d'emergenza ha comunque posto in luce ancora una volta l'inadeguatezza di un Accordo sui frontalieri sottoscritto, ormai, nel lontano 1974 e basato su principi non più idonei a disciplinare un fenomeno che da allora si è notevolmente evoluto. È auspicabile che, al termine di questa pandemia, si possa di comune accordo conciliare le posizioni sinora divergenti tra Italia e Svizzera anche sui principi fondamentali riguardanti l'imposizione dei frontalieri.