

L'Accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera

Violazione del diritto di reciprocità

Marco Bernasconi / Donatella Ferrari***

1. Introduzione
2. L'Accordo sui frontalieri
 - 2.1. Le basi legali
 - 2.2. Le premesse
 - 2.3. L'esame delle disposizioni giuridiche
3. Il principio della reciprocità negli accordi stipulati dalla Svizzera e da altri Cantoni con l'Austria, la Francia, la Germania e il Liechtenstein
 - 3.1. L'Accordo tra la Svizzera e il Liechtenstein
 - 3.2. L'Accordo tra la Svizzera e la Germania
 - 3.3. Gli Accordi tra la Svizzera e la Francia
 - 3.4. L'Accordo tra la Svizzera e l'Austria
4. La risposta del Consiglio di Stato nell'autunno del 2007 alle interrogazioni parlamentari
5. I rapporti tra il Cantone Ticino e il Comune di Campione d'Italia
6. Conclusioni

1. Introduzione

L'Accordo sui frontalieri pattuito tra l'Italia e la Svizzera, con entrata in vigore al 1.1.1974¹, pone dei problemi sempre più importanti e urgenti a dipendenza delle mutate condizioni politiche, economiche e sociali intervenute dal 1974 in poi, in particolar modo dopo l'entrata in vigore del Trattato sulla libera circolazione delle persone pattuito tra la Svizzera e

* Dott., Professore SUPSI e Professore a contratto nell'Università Bocconi, Milano.

** Master of Advanced Studies in Tax Law e docente SUPSI.

¹ Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine, del 3 ottobre 1974 (RS 0.642.045.43).

l'UE il 1.6.2002² e delle nuove disposizioni del diritto interno italiano sull'imposizione delle persone residenti in Italia che svolgono un'attività in via continuativa all'estero, entrate in vigore il 1.1.2003.

Oltre a questi aspetti l'Accordo sui frontalieri viola il principio di reciprocità.

Infatti i Cantoni Ticino, Grigioni e Vallese, che hanno pattuito con l'Italia questo Accordo hanno il diritto di tassare i residenti nella fascia di frontiera italiana che lavorano nella loro giurisdizione e sono però tenuti a riversare il 40% di tali imposte all'Italia. Nel caso contrario, vale a dire quando dei residenti nella fascia di frontiera dei Cantoni Ticino, Grigioni e Vallese, svolgono una loro attività dipendente in Italia, il diritto di imporre questi redditi è esercitato dall'Italia senza che vi sia obbligo di restituzione del 40% ai Cantoni svizzeri di residenza dei lavoratori.

Le argomentazioni di cui sopra legittimerebbero un'apertura dei negoziati da parte della Svizzera a nome dei Cantoni Ticino, Grigioni e Vallese, con l'Italia, e nel caso in cui questi negoziati non fossero avviati, la stipulazione di un diverso rapporto finanziario tra i Cantoni Ticino, Grigioni e Vallese da una parte, e la Confederazione dall'altra.

Da ultimo, e non per questo meno importante, vi è l'esigenza urgente di modificare i rapporti finanziari tra il Cantone Ticino e i Comuni ticinesi nella cui giurisdizione sono residenti persone attive in Italia. Siccome l'Accordo sui frontalieri non permette a questi Comuni di percepire il ristorno del 40% è necessario che il Cantone Ticino supplisca a questa violazione del principio di reciprocità, a meno che il Ticino si faccia promotore presso l'autorità federale per avviare la rinegoziazione dell'Accordo. Evenienza questa assai remota poiché la rimessa in discussione dell'Accordo sui frontalieri potrebbe compromettere, come direttamente o indirettamente è emerso dalla risposta del Consiglio di Stato dell'autunno 2007³, le trattative in corso con l'Italia sullo scambio di infor-

² Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC; RS 0.142.112.681).

³ Risoluzione del Consiglio di Stato del 5.9.2007, n. 4465 in risposta alle interrogazioni del 17.4.2007, n. 96.07 (Giudicelli), del 18.4.2007, n. 98.07 (Bertoli), del 20.4.2007, n. 100.07 (Quadri) e del 23.4.2007, n. 102.07 (Colombo).

mazioni che si fondano sull'art. 27 della Convenzione italo-svizzera⁴. Questa esigenza per alcuni Comuni ticinesi aveva trovato un accoglimento per lo meno parziale negli accordi pattuiti tra il Cantone Ticino e il Comune di Campione d'Italia dal 1982 in poi. Siccome tali accordi oggi non consentono più alcun versamento ai Comuni ticinesi nei quali sono residenti persone attive nella fascia di frontiera italiana, è indispensabile trovare un rapporto finanziario adeguato con il Cantone Ticino.

2. L'Accordo sui frontalieri

2.1. Le basi legali

La Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana hanno pattuito il 9.3.1976 la Convenzione per evitare la doppia imposizione e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio entrata in vigore il 27.3.1979 (qui denominata Convenzione). Contestualmente Italia e Svizzera hanno concluso il 3.10.1974 l'Accordo relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine⁵ (qui denominato Accordo)⁶. Tale accordo è formalmente entrato in vigore il 27.3.1979 ma ha spiegato effetto sin dal 1.1.1974.

L'art. 15 della Convenzione stabilisce che i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe sono imponibili nello Stato in cui l'attività è svolta. Il quarto capoverso dell'art. 15 prevede che il regime fiscale applicabile ai redditi ricevuti per un'attività dipendente dei lavoratori fron-

⁴ Convenzione del 9 marzo 1976 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI-I; RS 0.672.945.41).

⁵ L'elenco dei Comuni di frontiera è stato pubblicato nel Foglio Ufficiale 12/2002, venerdì 8.2.2002, p. 1038, dal Dipartimento delle Istituzioni, Sezione dei permessi e dell'immigrazione. I Comuni sono suddivisi per provincia. Nella Provincia di Como, tra gli altri, è compreso anche il Comune di Campione d'Italia.

⁶ Per un approfondimento sulle disposizioni contenuto nell'Accordo si rimanda a MARCO BERNASCONI, L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974, RTT 1990 pag. 289 segg.

talieri è regolato dall'Accordo, i cui articoli da 1 a 5 costituiscono parte integrante della Convenzione.

La Svizzera ha pattuito un trattato con l'UE sulla libera circolazione delle persone che è entrato in vigore il 1.6.2002, le cui norme transitorie sono decadute il 1.6.2007, per cui oggi è integralmente operante. Il trattato sulla libera circolazione delle persone stabilisce che la nozione di frontaliere si applica a quelle persone che lavorando all'estero, rientrano almeno una volta alla settimana al loro domicilio⁷. La definizione del trattato sulla libera circolazione delle persone tra Svizzera e UE non ha tuttavia alcuna rilevanza sui trattati fiscali che rimangono espressamente salvaguardati⁸.

Il Consiglio federale così si è espresso nel messaggio del 23.6.1999:

«La riserva formulata nell'articolo 21 capoverso 1 a favore degli ADI (Accordi di doppia imposizione) degli Stati contraenti significa che la definizione di frontaliere di cui agli articoli 7 e 13 e agli articoli 28 e 32 (disposizioni transitorie) dell'allegato I sono applicabili soltanto alla normativa in materia di circolazione delle persone e di titoli di soggiorno, ma non al settore della tassazione. Il diritto tributario potrà poggiare, come finora, su una propria definizione di frontaliere. Per formularla, le autorità fiscali devono rifarsi ai corrispettivi ADI fra gli Stati contraenti. Nei casi in cui l'ADI o un relativo accordo complementare rinunci a definire il termine di frontaliere (come ad es. nelle relazioni con l'Italia e nelle relazioni del Cantone di Ginevra con la Francia), non bisogna rifarsi alla definizione nell'allegato 1 dell'accordo. Anche nei casi in cui il termine di frontaliere non è definito nell'ADI stesso o in un accordo aggiuntivo, rientra esclusivamente nell'ambito dell'applicazione del relativo ADI di descrivere e interpretare una simile nozione. Per questo motivo, anche là dove manca una simile descrizione esplicita, non ne risulta alcuna modifica rispetto al diritto vigente. Dunque, anche nel rapporto con l'Italia e nel rapporto fra Ginevra e la Francia, per i frontalieri bisogna rifarsi al criterio del rientro, di massima giornaliero, dal luogo di lavoro al luogo di residenza. Estendere la nozione ai soggiornanti settimanali, come previsto nell'allegato 1 dell'accordo, non ha nessuna importanza per l'imposizione»⁹.

⁷ Artt. 7, 13, 21, 28 ALC.

⁸ Art. 21 cpv. 1 ALC.

⁹ FF 1999 5306-5307.

2.2. *Le premesse*

Nonostante che il titolo e la premessa di una legge, di una convenzione o di un accordo internazionale non abbiano alcun valore giuridico, questi elementi costituiscono comunque per lo meno una dichiarazione di intenti volta a giustificare le finalità previste dalle norme giuridiche, che evidentemente hanno un valore vincolante, contenute nell'Accordo.

È interessante esaminare le premesse all'Accordo dove il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica italiana tra l'altro rilevano quanto segue:

- a) l'Accordo viene pattuito nell'intento di eliminare la doppia imposizione che può risultare a carico dei lavoratori frontalieri a dipendenza dell'applicazione della legislazione fiscale svizzera e italiana in materia di imposte sul reddito;
- b) gli esecutivi dei due Paesi rilevano inoltre che un numero elevato di frontalieri residenti in Italia esercitano un'attività dipendente in Svizzera;
- c) sempre il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica italiana sostengono che è necessario tener conto delle spese per opere e servizi pubblici che alcuni Comuni italiani di confine sostengono a causa dei loro residenti che lavorano come frontalieri nei Cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese;
- d) concludono, i Governi dei due Stati, evidenziando l'opportunità che la Confederazione Svizzera e i Cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese versino una compensazione finanziaria adeguata ai Comuni italiani di confine.

Prima di esaminare il contenuto operativo dell'Accordo, è opportuno formulare alcuni commenti e rilievi alle premesse sopra indicate:

– **ad. a)**

Al momento della conclusione dell'Accordo, vale a dire il 3.10.1974, non esisteva alcuna doppia imposizione a carico dei redditi conseguiti dai lavoratori frontalieri attivi in Svizzera. Infatti il Testo unico delle imposte sui redditi italiano (qui denominato TUIR), all'art. 3 cpv. 3 lett. c) esentava il reddito conseguito in via subordinata dai residenti italiani che svolgevano un'attività continuativa all'estero.

La ragione di questa disposizione è da ricercare nell'imponente fenomeno dell'emigrazione che nel dopoguerra riguardava un gran numero di residenti in Italia che dovevano cercare lavoro all'estero.

Indispensabile era per l'Italia favorire l'emigrazione poiché le rimesse degli emigranti e le entrate del turismo consentivano di pareggiare la bilancia dei pagamenti rimediando al rilevante passivo della bilancia commerciale.

Questa disposizione di esenzione venne abrogata nel 2000 ma l'abrogazione divenne efficace solo il 1.1.2003. L'abrogazione era fondata sulla presa di coscienza che l'emigrazione era di fatto cessata.

Ne consegue che la premessa dell'Accordo, quella di evitare la doppia imposizione, era di fatto nulla da un profilo concreto. Al massimo vi era la preoccupazione di evitare una doppia imposizione virtuale nel senso che l'Italia avrebbe potuto imporre a sua volta i redditi conseguiti in Svizzera da parte dei residenti nei Comuni italiani di frontiera e concedere poi il credito di imposta. Siccome tuttavia le convenzioni non istituiscono mai una base impositiva, che compete esclusivamente al diritto interno dei due Paesi, nei confronti dei redditi conseguiti dai frontalieri fino al 1.1.2003 non vi era alcun problema di doppia imposizione effettiva.

A conclusione di questo punto possiamo affermare che l'Italia dal 1.1.1974 al 31.12.2002 non ha prelevato una sola lira o un solo euro sui redditi del lavoro dei residenti in Italia che esplicavano un'attività dipendente all'estero e quindi anche in Svizzera e in Ticino. Di conseguenza le sole imposte percepite dall'Italia sul reddito dipendente estero dei suoi residenti fino al 2003 erano costituite dal ristorno versato dai Cantoni Ticino, Vallese e Grigioni. Per la precisione il ristorno era stato definito in ragione del 20% per il 1974, del 30% per il 1975, del 40% dal 1976 al 1984, e del 38,8%¹⁰ dal 1985 in poi¹¹.

¹⁰ La diminuzione dell'ammontare percentuale del ristorno a favore dell'Italia e a carico dei Cantoni Ticino, Vallese e Grigioni, dal 40% al 38,8% è stata decisa nell'ambito di una negoziazione tra Italia e Svizzera svoltasi a Roma e a Lugano nel 1985 (si veda il processo verbale di Lugano del 8 e 9 luglio 1985 al punto 1), pubbl. in RTT 1990, pag. 312 seg.).

¹¹ Art. 2 dell'Accordo.

– **ad. b)**

La premessa all'Accordo e purtroppo anche l'Accordo medesimo si estendono soltanto ai lavoratori frontalieri residenti in Italia che esercitano un'attività dipendente in Svizzera, in considerazione, si afferma, del loro numero elevato. Si dimentica completamente il problema inverso che riguarda i residenti nei Cantoni Ticino, Vallese e Grigioni, nelle zone di frontiera, che esplicano un'attività dipendente nei Comuni di frontiera italiani. È vero che il loro numero era ed è meno rilevante, ma l'elementare e universalmente riconosciuto principio di reciprocità è stato completamente disatteso in questa premessa e quel che più conta anche dalle singole disposizioni dell'Accordo.

– **ad. c)**

Un'ulteriore e fondamentale premessa all'Accordo si fonda sulla constatazione che le spese per opere e servizi pubblici in favore dei loro residenti che lavorano come dipendenti nei Cantoni Ticino, Vallese e Grigioni sono rilevanti. Questo fatto si propone in modo analogo anche per i Comuni situati in prossimità di Campione d'Italia¹². Questi Comuni svizzeri debbono mettere in atto una serie di interventi affinché dei servizi pubblici (acqua, elettricità, strade, scuole, servizi sociali, sanitari, ecc.) possano fruire non soltanto i residenti nella loro giurisdizione attivi in Svizzera, ma anche quelli che svolgono un'attività a Campione d'Italia e in altri Comuni italiani di frontiera.

– **ad. d)**

Nella premessa si prevede che la compensazione finanziaria è dovuta soltanto ai Comuni di frontiera italiani concretizzando la violazione del principio di reciprocità indicato sopra. Infatti anche i Comuni di frontiera del Ticino, dei Grigioni e del Vallese, che sono quelli compresi nella fascia di frontiera svizzera di 20 km hanno diritto al riconoscimento di una compensazione finanziaria.

Per quanto riguarda le premesse, in sintesi, rileviamo quanto segue:

- al momento in cui è entrato in vigore l'Accordo, con effetto retroattivo al 1.1.1974 e sino al 31.12.2002 non vi era alcuna doppia imposi-

¹² Valga l'esempio della strada di accesso Bissone-Campione.

zione effettiva da evitare perché l'Italia non tassava il reddito del lavoro dipendente conseguito all'estero dai propri residenti. Di conseguenza le uniche imposte incassate dall'Italia a questo titolo erano costituite dal ristorno a carico del Ticino, del Vallese e dei Grigioni;

- il principio di reciprocità è stato leso poiché i Cantoni Ticino, Grigioni e Vallese hanno dovuto pagare all'Italia un ristorno del 40%, mentre l'Italia per i residenti in Svizzera attivi come dipendenti nella fascia di frontiera italiana non ha per contro versato nulla. Questo è contrario al diritto di reciprocità non soltanto formalmente ma anche perché i Comuni ticinesi nei quali sono residenti persone attive nella fascia di frontiera italiana, devono assumersi diversi oneri finanziari per le infrastrutture e i servizi necessari senza poter prelevare le imposte e senza aver diritto ad alcun ristorno.

In sede di negoziazione della Convenzione e dell'Accordo i diritti dei Comuni svizzeri di frontiera non sono stati adeguatamente tutelati da parte dei negoziatori della Confederazione e del Ticino, che ha pure ha partecipato alle trattative.

2.3. L'esame delle disposizioni giuridiche

L'art. 1 statuisce che i salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione dei lavoratori frontalieri che esercitano un'attività dipendente sono imponibili soltanto dove l'attività è svolta. Questa disposizione si applica sia ai residenti nella fascia di frontiera italiana attivi in Svizzera, sia a quelli residenti in Svizzera attivi in Italia, sempre che siano qualificati come frontalieri. L'art. 1 statuisce quindi una reciprocità di trattamento almeno da un profilo formale.

La lesione al principio indiscusso della reciprocità è stabilita dall'art. 2 dell'Accordo sulla base del quale soltanto i Cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese verseranno ogni anno a beneficio dei Comuni italiani di confine una parte del gettito fiscale proveniente dall'imposizione – a livello federale, cantonale e comunale – delle remunerazioni dei frontalieri italiani, come compensazione finanziaria delle spese sostenute da questi Comuni italiani a causa dei frontalieri che risiedono sul loro territorio ed esercitano un'attività dipendente sul territorio di uno di questi Cantoni.

La compensazione finanziaria è stata stabilita, come indicato prima nel:

- 20% per il 1974;
- 30% per il 1975;
- 40% per gli anni dal 1976 al 1984;
- 38,8% dal 1985 in poi.

Il diritto di reciprocità è violato da questa disposizione poiché il ristorno è previsto solo a favore dell'Italia ed è negato, in quanto l'Accordo è silente, ai Comuni dei tre Cantoni i cui residenti sono attivi come dipendenti nella fascia di frontiera italiana.

È evidente che l'istituzione del diritto di reciprocità deve per forza di cose essere oggetto di una negoziazione tra l'Italia e la Svizzera volta ad inserire un'apposita disposizione che stabilisca nell'Accordo questo diritto per i Comuni ticinesi. L'apertura di negoziati è oggi assolutamente improbabile per carenza di volontà politica delle autorità svizzere e ticinesi, come emerge dalla risposta del Consiglio di Stato del 5.9.2007¹³ che ha colto questa esigenza di alcuni Comuni ticinesi. Di conseguenza, in assenza di una volontà politica delle autorità superiori di rinegoziare l'Accordo, una soluzione può essere trovata:

- chiedendo al Cantone Ticino di riconoscere a questi Comuni ticinesi il versamento di un importo adeguato;
- chiedendo alla Confederazione di riconoscere un'adeguata compensazione al Cantone Ticino.

È noto che i benefici della Convenzione italo-svizzera e delle negoziazioni in atto tra la Svizzera e l'Italia, soprattutto sullo scambio di informazioni, vanno a favore di tutti i Cantoni e Comuni della Confederazione. Il prezzo di questi benefici è però in gran parte pagato soltanto dai Cantoni Ticino, Grigioni e Vallese. Meglio sarebbe dire solo dal Ticino, il quale contribuisce al ristorno in ragione dell'80% ca. Questo principio era già stato fatto proprio dai Governi di Ticino, Grigioni e Vallese all'inizio degli anni '70, come si rileva da questa affermazione contenuta nel Messaggio del Consiglio federale concernente l'Accordo sui frontalieri del 2.7.1975:

¹³ Risoluzione n. 4465.

«Per giustificare la richiesta di fondi federali, i Cantoni adducono che l'accordo si iscrive nella politica generale della Svizzera nei confronti dell'Italia e ch'esso, dovendo in primo luogo favorire la conclusione di una convenzione di doppia imposizione profitante all'insieme dell'economia svizzera, reca vantaggi all'insieme del Paese ma non ai Cantoni interessati»¹⁴.

La rivendicazione dei Comuni ticinesi è ancora più fondata di quella dei Cantoni Ticino, Grigioni e Vallese poiché l'Accordo disconosce loro il diritto alla reciprocità.

Le altre disposizioni dell'Accordo, vale a dire gli artt. 3, 4 e 5 regolano semplicemente le modalità del versamento del ristorno a carico dei Cantoni Grigioni, Ticino e Vallese.

L'art. 6 prevede che l'Accordo è concluso per la durata di 5 anni, che entra in vigore con effetto retroattivo al 1.1.1974 e che fa parte integrante della Convenzione italo-svizzera. L'art. 15 cpv. 4 della Convenzione come detto, stabilisce che gli artt. da 1 a 5 dell'Accordo costituiscono parte integrante della Convenzione. Sembrerebbe che l'Accordo sia scaduto poiché aveva una durata di soli 5 anni. Tuttavia facendo parte integrante della Convenzione, per i termini di scadenza ci si deve riferire all'art. 31 della Convenzione sulla base del quale ciascuno Stato può denunciare la Convenzione con un preavviso di sei mesi per la prima volta a decorrere dal 1984. Siccome la Convenzione, della quale l'Accordo è parte integrante, non è mai stata denunciata, l'Accordo è tuttora applicabile.

3. Il principio della reciprocità negli accordi stipulati dalla Svizzera e da altri Cantoni con l'Austria, la Francia, la Germania e il Liechtenstein

Se i Cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese sono stati lesi nel diritto di reciprocità, poiché nulla possono percepire dall'Italia sulle imposte prelevate da questo Stato a carico dei residenti in Svizzera attivi nella fascia di frontiera italiana, diversamente è stato previsto:

¹⁴ FF 1975 II 336.

- dagli accordi pattuiti dalla Svizzera con la Germania e il Liechtenstein;
- dall'accordo pattuito tra i Cantoni di Berna, Soletta, Basilea-città, Basilea-Campagna, Vaud, Vallese, Neuchâtel e Giura, e la Francia.

L'accordo tra l'Austria e la Svizzera non prevede la reciprocità ma riserva, come vedremo, la possibilità di ritornare su questa decisione.

L'accordo tra Ginevra e la Francia del 29.1.1973, che regola una situazione economica e politica difficilmente paragonabile a quella del Cantone Ticino, non prevede invece la reciprocità a favore di Ginevra.

Prima di esaminare le singole convenzioni indicate sopra, per quanto riguarda il trattamento dei frontalieri, è giusto rilevare che le trattative tra Italia e Svizzera riguardo l'imposizione dei frontalieri sono state condotte dall'Amministrazione federale delle contribuzioni e dai Cantoni interessati dei Grigioni, Ticino e Vallese. Il Messaggio del Consiglio federale 75.056 del 2.7.1975 all'Assemblea federale concernente un accordo italo-svizzero relativo all'imposizione dei frontalieri conferma in modo indubitabile e chiaro la partecipazione del Cantone Ticino alle negoziazioni. Ci sembra indispensabile citare alcune affermazioni del Messaggio a conforto di questa dichiarazione:

«Le trattative sull'accordo concernente l'imposizione dei frontalieri si tennero nel 1973 e 1974 in parte in Italia e in parte in Svizzera nel corso di tre sedute. Da parte svizzera furono dirette dall'Amministrazione federale delle contribuzioni in collaborazione con il Dipartimento politico federale; i tre Cantoni interessati a questo disciplinamento (Grigioni, Ticino e Vallese) furono strettamente associati alle trattative e rappresentati nella delegazione svizzera. Infine gli ambienti industriali e sindacali del Cantone Ticino (maggiormente toccato dall'accordo) furono pure consultati»¹⁵.

Ancora si esprime il Consiglio federale del citato Messaggio come segue:

«Come già detto, l'accordo è stato negoziato in stretta collaborazione con i Cantoni (compresi gli ambienti industriali e sindacali ticinesi); rappresentanti dei Cantoni hanno sempre fatto parte della delegazione svizzera alle trattative»¹⁶.

¹⁵ FF 1975 II 333.

¹⁶ FF 1975 II 336.

Da queste citazioni si rileva che nonostante il costante e stretto coinvolgimento dell'autorità ticinese nelle negoziazioni, il principio della reciprocità non è stato salvaguardato.

3.1. *L'Accordo tra la Svizzera e il Liechtenstein*

La Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein¹⁷ su diverse questioni di ordine fiscale conclusa il 22.6.1995, all'art. 5 cpv. 2 regola l'imposizione dei frontalieri che esercitano un'attività dipendente e prevede, per questi redditi, un diritto d'imposizione esclusivo nello Stato di residenza.

In questo caso vi è perfetta reciprocità poiché ad esempio un residente nella città di San Gallo che svolgesse un'attività a Vaduz, viene tassato in Svizzera sui redditi del lavoro dipendente, mentre il residente a Schaan (FL) che esercitasse un'attività nel Canton Turgovia, sarebbe imposto in Liechtenstein. I diritti dei due Stati, e quindi il diritto di reciprocità, vengono pienamente salvaguardati.

3.2. *L'Accordo tra la Svizzera e la Germania*

La Convenzione tra la Svizzera e la Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza¹⁸ è stata modificata con Protocollo del 21.12.1992. È stato così inserito nella convenzione l'art. 15a, in vigore dal 29.12.1993¹⁹, sulla base del quale i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un frontaliere riceve in corrispettivo di un'attività dipendente, sono imponibili nello Stato contraente di cui è residente. A titolo di compensazione lo Stato con-

¹⁷ Convenzione del 23 giugno 1996 tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein su diverse questioni di ordine fiscale (RS 0.672.951.43).

¹⁸ Convenzione dell'11 agosto 1971 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (CDI-D; RS 0.672.913.62).

¹⁹ Protocollo del 21 dicembre 1992 alla Convenzione dell'11 agosto 1971 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nella versione del Protocollo del 17 ottobre 1989 (RS 0.672.913.622).

traente nel quale è stata svolta l'attività può trattenere un'imposta massima del 4,5% dell'ammontare lordo delle remunerazioni.

Anche questa Convenzione rispetta il paradigma della reciprocità in quanto ai due Stati competono gli stessi diritti. A titolo esemplificativo il contribuente residente a Basilea che lavorasse a Weil-am-Rhein sarebbe imposto a Basilea Città e la Germania avrebbe il diritto di prelevare il 4,5% al massimo dell'ammontare lordo della remunerazione. Nel caso contrario il contribuente residente a Weil-am-Rhein che esplicasse un'attività dipendente a Basilea Città sarebbe imposto in Germania e la Svizzera avrebbe la facoltà di prelevare il 4,5% al massimo dell'ammontare lordo delle remunerazioni.

3.3. *Gli Accordi tra la Svizzera e la Francia*

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

Il Consiglio federale, in nome dei Cantoni di Berna, Soletta, Basilea-città, Basilea-Campagna, Vallese, Vaud, Neuchâtel e Giura, da una parte, e la Repubblica francese, dall'altra, hanno disposto all'art. 1 dell'Accordo con la Francia riguardante l'imposizione delle remunerazioni dei frontalieri dell'11.4.1983, che i salari, le paghe e altre simili remunerazioni riscossi dai frontalieri sono imponibili soltanto nello Stato in cui essi sono residenti. All'art. 2 di questo Accordo si prevede che lo Stato di residenza del frontaliere versa allo Stato in cui è svolta l'attività una compensazione finanziaria pari al 4,5% della somma delle rimunerazioni lorde annuali dei frontalieri.

Questo Accordo²⁰ è stato inserito nella Convenzione tra Svizzera e Francia all'art. 17 cpv. 4²¹.

Il Messaggio che accompagnava l'Accordo dell'11.4.1983 assicura il diritto di reciprocità con questa considerazione:

²⁰ Pubblicato in FF 1983 II 515.

²¹ Convenzione del 9 settembre 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica francese intesa a evitare i casi di doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (RS 0.672.934.91).

«Conviene notare che questo disciplinamento è reciproco, vale a dire che per i rari frontalieri svizzeri che lavorano in Francia i Cantoni di domicilio dovranno pure restituire il 4,5 per cento della massa salariale lorda alla Francia»²².

Anche in questo Accordo viene rispettato il principio della reciprocità per cui i Cantoni svizzeri menzionati hanno gli stessi diritti della Francia. I salari dei frontalieri sono imponibili nello Stato di residenza che deve versare allo Stato dove l'attività viene svolta il 4,5% della somma delle remunerazioni lorde dei frontalieri.

Inoltre la Francia ha chiesto e ottenuto il diritto alla reciprocità anche se i frontalieri residenti in Svizzera che lavorano in Francia sono stati definiti dal Consiglio federale «**rari**»²³. La Svizzera, invece, non ha ritenuto di salvaguardare questo principio, essenziale per il Ticino e per i suoi Comuni di frontiera, nella negoziazione con l'Italia.

3.3.2. L'Accordo tra il Canton Ginevra e la Francia

Il Consiglio federale a nome della Repubblica del Canton Ginevra ha pattuito con la Francia il 29.1.1973 un accordo riguardante l'imposizione dei frontalieri.

Il Canton Ginevra, sulla base dell'art. 17 cpv. 1 della Convenzione tra Francia e Svizzera, impone integralmente le remunerazioni percepite dai lavoratori attivi a Ginevra e residenti in Francia.

Secondo l'art. 1 lett. a), b) e c) dell'Accordo franco-ginevrino, il 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.

In questo caso non è prevista la reciprocità.

3.4. L'Accordo tra la Svizzera e l'Austria

La Convenzione firmata a Vienna tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria il 30.1.1974²⁴, modificata il 21.3.2006²⁵, prevede

²² FF 1983 II 497.

²³ FF 1983 II 497.

²⁴ Convenzione del 30 gennaio 1974 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica

che i frontalieri siano assoggettati all'imposta alla fonte nello Stato in cui viene svolta l'attività lucrativa. Tuttavia la Svizzera deve restituire il 12,5% delle imposte percepite sul reddito dei frontalieri, all'Austria.

Il Messaggio del Consiglio federale del 24.5.2006 per quanto riguarda la mancata reciprocità rileva quanto segue:

«Visto l'esiguo numero di lavoratori svizzeri in Austria, non è prevista una perequazione fiscale da parte austriaca. Qualora il rapporto dei movimenti di lavoratori tra i due Stati contraenti dovesse mutare considerevolmente, l'articolo 23 paragrafo 2 stabilisce che la questione di una perequazione fiscale bilaterale dovrà essere esaminata»²⁶.

La modifica del Protocollo firmato a Vienna il 21.3.2006 all'art. VIII punto 4 prevede quanto segue:

«Qualora il rapporto dei movimenti di frontalieri tra gli Stati contraenti dovesse mutare considerevolmente, sarà esaminata la questione di una perequazione fiscale bilaterale».

In questa Convenzione quindi il principio della reciprocità non è accordato ma comunque nel Protocollo i due Stati hanno espressamente convenuto di riesaminare la questione di principio della reciprocità nel caso in cui si modificasse il movimento dei frontalieri.

4. La risposta del Consiglio di Stato nell'autunno del 2007 alle interrogazioni parlamentari

Oltre all'analisi degli ordinamenti internazionali esaminati è doveroso far riferimento anche alla risposta del Consiglio di Stato del 5.9.2007 alle interrogazioni presentate dagli On. Guidicelli, Bertoli, Quadri e Colombo. La risposta del Governo ticinese in gran parte approfondisce, facendo capo anche al parere dell'Amministrazione federale delle contribuzioni,

d'Austria intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza (CDI-A; RS 0.672.916.31).

²⁵ Protocollo del 21 marzo 2006 che modifica la Convenzione firmata il 30 gennaio 1974 a Vienna tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza (RS 0.672.916.312); è entrato in vigore il 02.02.2007.

²⁶ FF 2006 4728.

il confronto tra l'ammontare del ristorno in favore dell'Italia a carico del Ticino e la situazione degli altri Cantoni che hanno pattuito accordi internazionali con Francia, Germania, Austria e Liechtenstein. A giudizio del Governo la situazione del Cantone Ticino dovrebbe essere più favorevole di quella riguardante i Cantoni che sono legati da accordi con la Germania e con la Francia. Per questo motivo e soprattutto, almeno così si rileva direttamente e indirettamente dalla citata risposta, per non compromettere altre trattative in atto con l'Italia, il Consiglio di Stato ticinese reputa inopportuno chiedere alla Confederazione di rinegoziare con l'Italia l'Accordo sui frontalieri.

Gli aspetti fiscali e di opportunità evocati dal Governo riguardo le relazioni transfrontaliere con l'Italia, sebbene certamente importanti, non mettono in discussione il diritto dei Comuni della fascia di frontiera svizzera di pretendere un ristorno da parte dell'Italia per i residenti nella loro giurisdizione attivi in Italia. A questo tema il Consiglio di Stato, come indicato precedentemente, dedica poche righe, riconoscendo l'esistenza del problema ma dichiarando anche che

«l'Accordo sui frontalieri non è reciproco in quanto si è ritenuto che una tale disposizione non avrebbe alcun riscontro concreto poiché il numero dei residenti nei comuni di frontiera svizzeri che esercitano un'attività dipendente in Italia è trascurabile»²⁷.

Per quanto riguarda l'aspetto generale del confronto tra l'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri tra Italia e Svizzera, Germania, Austria e Liechtenstein e di alcuni Cantoni con la Francia non è questa la sede adeguata per entrare nel merito. Ci limitiamo a rilevare che dalla risposta del Governo sembra, come detto sopra, che la preoccupazione principale e anche condivisibile, sia quella di non turbare i rapporti tra Italia e Svizzera poiché la negoziazione tra i due Paesi oggi riguarda l'aspetto di fondamentale importanza per la Svizzera costituito dall'assistenza fiscale amministrativa. Il trattato sulla fiscalità del risparmio pattuito tra la Svizzera e l'UE il 26.10.2004 ed entrato in vigore l.7.2005²⁸ prevede infatti anche

²⁷ Risoluzione del Consiglio di Stato, n. 4465.

²⁸ Accordo del 26 ottobre 2004 tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva del Consiglio

l'obbligo a carico della Svizzera di rinegoziare la disposizione sull'assistenza amministrativa contenuta nelle convenzioni internazionali per evitare la doppia imposizione pattuite con gli Stati dell'UE. La Svizzera deve assicurare lo scambio di informazioni, anche bancarie, in caso di frode fiscale e comportamenti analoghi²⁹.

5. I rapporti tra il Cantone Ticino e il Comune di Campione d'Italia

Anche se la reciprocità del diritto al ritorno coinvolge tutti i residenti nella fascia di frontiera svizzera che lavorano nella fascia di frontiera italiana, il Comune di Campione d'Italia è molto probabilmente il polo di maggior attrattività. Di conseguenza bisogna esaminare gli accordi che sono stati pattuiti tra il Cantone Ticino e questo Comune.

Con riferimento al Messaggio n. 5898 del 13.3.2007 con il quale il Consiglio di Stato ha chiesto al Gran Consiglio di approvare una dichiarazione comune tra il Governo ticinese e il Comune di Campione d'Italia, gli ordinamenti internazionali tra questi due enti pubblici sono stati i seguenti:

- il 24.11.1982 venne formalizzata una dichiarazione bilaterale sulla base della quale *«a titolo di compensazione per certi servizi pubblici nonché prestazioni infrastrutturali ticinesi il Comune di Campione si impegna a versare annualmente la somma globale di Frsv. 5 000 000.–»*;
- con il Decreto legislativo del 23.10.1989 venne ridimensionato *«il contributo richiesto a Campione a titolo di perequazione finanziaria per i servizi resi dal Cantone, che teneva conto dello sgravio degli oneri mutualistici e ospedalieri precedentemente a carico del Cantone e dalla rinuncia al riassetto della strada cantonale Bissone-Campione»*;
- un terzo accordo venne stipulato sulla base del Messaggio del 19.11.1997. In sostanza si addivenne ad una terza modifica della di-

2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (RS 0.641.926.81).

²⁹ Si veda a tale proposito il punto 2 del Memorandum d'intesa allegato all'Accordo.

chiarazione congiunta. *«Nella stessa veniva in particolare ripreso il sistema assicurativo-sanitario della prima dichiarazione e ribadita la volontà da parte di Campione di partecipare con il 50% ai costi di sistemazione della strada cantonale.*

Altre materie, quali il disciplinamento degli interventi di Protezione civile, la depurazione delle acque, la pratica della pesca e della caccia, l'estensione della possibilità di accesso a tutto il sistema scolastico ticinese e l'intermediazione del Cantone nei confronti dell' Autorità federale per l'ottenimento di un ulteriore contingente di permessi di residenza per cittadini campionesi, furono altresì oggetto di inserimento nel rinnovato accordo. Per quanto riguarda gli aspetti finanziari di quest'ultimo, essi vennero quantificati in 4,5 milioni di franchi all'anno, con l'aggiunta del 50% dei costi di progettazione e realizzazione della predetta strada».

L'accordo internazionale tra la Svizzera e l'UE entrato in vigore il 1.6.2002 stabilisce la libera circolazione delle persone. Il Comune di Campione ha diritto che i propri cittadini possano esplicare un'attività in Svizzera non tanto sulla base dei contingenti stabiliti con l'accordo di cui al Decreto legislativo granconsigliare del 10.3.1998³⁰, ma sulla base di un trattato internazionale tra la Svizzera e l'UE. Di conseguenza questo Comune ha chiesto di ridurre il proprio contributo a favore del Cantone Ticino a Fr. 600 000.– per gli anni 2005 e 2006. Il Consiglio di Stato non ha più riconosciuto dal 2006 in poi alcun contributo finanziario a questi Comuni ticinesi³¹. Questi enti pubblici si ritrovano nella situazione precedente al Decreto legislativo del 10.3.1998 poiché:

- essi non possono beneficiare del ristorno del 40% da parte del Comune di Campione d'Italia sulle imposte prelevate da questo Comune a

³⁰ Decreto legislativo del 10 marzo 1998 concernente la nuova regolamentazione dei rapporti tra il Cantone Ticino e il Comune di Campione d'Italia (RL 1.2.3.2).

³¹ Elenco fornito dal Consiglio di Stato nella sua lettera del 21.11.2006: Arogno, Arzo, Balerna, Bissone, Capolago, Chiasso, Coldrerio, Cureglia, Collina d'Oro, Lamone, Ligornetto, Lugano, Manno, Maroggia, Massagno, Melano, Melide, Mendrisio, Morcote, Morbio Inferiore, Novazzano, Origgio, Paradiso, Riva S. Vitale, Rovio, Stabio, Vacallo e Vico Morcote.

carico dei residenti dei Comuni svizzeri che esplicano un'attività dipendente a Campione;

- non possono nemmeno più contare sul contributo compensativo che veniva loro versato dal Cantone fino al 2005.

Il Consiglio di Stato infatti nel suo Messaggio del 13.3.2007 al Gran Consiglio rileva tra l'altro quanto segue:

«Il Comune di Campione d'Italia quindi, appellandosi alle nuove normative internazionali, a partire dal 2004 chiese di rinegoziare l'accordo in fieri e di ridurre ulteriormente il contributo da versare, ritenendo di dover corrispondere una compensazione finanziaria unicamente per i servizi effettivamente resi dal Cantone. Di conseguenza anche la parte del contributo riguardante il riconoscimento ai comuni di residenza di cittadini campionesi "per la fruizione dei servizi pubblici e delle risorse ambientali", è stata depennata a partire dall'anno 2006. Mancante questo introito, il Cantone a sua volta non è più in grado di riversare ai comuni il contributo compensativo previsto. In questo senso lo scrivente Consiglio ha informato nell'autunno scorso i comuni interessati, dopo aver illustrato questo complesso aspetto nella risposta del 5 settembre 2006 all'interrogazione del deputato Moreno Colombo».

Per questa ragione i Comuni di cui sopra si vedono privati dell'aiuto finanziario del Cantone, anche se, nell'introduzione alla dichiarazione comune tra il Governo ticinese e il Comune di Campione d'Italia si richiama il principio della reciprocità nel campo dell'imposizione fiscale che è stato così formulato:

«Ribadita la necessità di disporre in tempi brevi di una Convenzione che regolamenti più ampiamente i rapporti di cooperazione transfrontaliera tra le Parti, ivi compresi tutti gli aspetti riguardanti la reciprocità nel campo dell'imposizione fiscale.»

Analogamente anche nelle conclusioni del Messaggio si sosteneva questa necessità da parte del Governo con la seguente formulazione:

«..., sollecitando nel contempo la stipulazione definitiva di un accordo internazionale comprensivo anche degli aspetti riguardanti la reciprocità nell'imposizione fiscale».

Si prende quindi atto che il Governo ticinese riconosce che i Comuni indicati subiscono una lesione dei loro diritti di percepire il 40% delle imposte prelevate da Campione d'Italia sui redditi dei loro residenti che esercitano un'attività dipendente in quel Comune, poiché è lesa il princi-

pio della reciprocità anche se universalmente riconosciuto nell'ambito del diritto internazionale.

La presa di posizione del Consiglio di Stato con il Messaggio del 13.3.2007 è molto più chiara e determinata di quella contenuta nella risposta governativa del 5.9.2007 a diverse interrogazioni presentate sul problema dei frontalieri dove ci si limitava a dichiarare:

«L'Accordo sui frontalieri non è reciproco in quanto si è ritenuto che una tale disposizione non avrebbe alcun riscontro concreto poiché il numero dei residenti nei comuni di frontiera svizzeri che esercitano un'attività dipendente in Italia è trascurabile».

L'esame dei rapporti transfrontalieri tra il Cantone Ticino e Campione d'Italia non può essere concluso senza menzionare l'art. 4 del Decreto legislativo del 10.3.1998 che prevede a carico del Cantone un versamento di Fr. 1500.– per celibe/nubile, rispettivamente di Fr. 5000.– per famiglia, ai Comuni indicati sopra nella cui giurisdizione sono residenti persone attive a Campione. L'impegno del Cantone viene tuttavia a decadere, sempre sulla base del citato art. 4, se viene a mancare il versamento del Comune di Campione d'Italia, che si è verificato nel 2006. Per questa ragione i Comuni non possono più contare su alcun sostegno del Cantone dall'anno 2006. Se dal profilo giuridico la decisione del Governo è fondata, il Decreto legislativo è comunque importante da un profilo politico poiché riconosce la necessità di erogare un finanziamento a questi Comuni in quanto è leso il loro diritto di reciprocità.

La questione a sapere se questi Comuni possono giustamente e a pieno titolo rivendicare un contributo sostitutivo da parte del Cantone è quindi stata riconosciuta formalmente dal Governo, con alcuni Messaggi accolti dal Gran Consiglio.

Ai Comuni viene negato l'aiuto finanziario, non tanto perché viene loro contestata la legittimità di questo diritto, ma soltanto poiché viene a cadere l'intervento finanziario esterno del Comune di Campione.

6. Conclusioni

Sulla base delle argomentazioni esposte precedentemente risulta chiaramente che il Cantone Ticino e la Confederazione, conformemente alla ri-

sposta del Consiglio di Stato del 5.9.2007 non vogliono rimettere in discussione il principio della lesione della reciprocità a danno di questi Comuni ticinesi, soprattutto per non turbare le relazioni tra Svizzera e Italia riguardo ad altri problemi tra i quali, come detto, si pone in primo luogo quello concernente l'assistenza amministrativa fiscale. Noi non vogliamo entrare nel merito di queste vicende internazionali, che riconosciamo tuttavia che si sono fatte ancora più acute dopo i recenti interventi della Germania in una banca del Liechtenstein, ma siamo anche persuasi che i diritti di questi Comuni ticinesi non debbano essere disconosciuti per ragioni politiche a loro totalmente estranee. Infatti gli eventuali benefici derivanti dalle negoziazioni in corso tra Svizzera e Italia, vanno a favore di tutta la Svizzera e non si vede per quale ragione una parte rilevante del prezzo debba essere pagata dal Cantone Ticino e da questi Comuni. La politica che il Cantone intende seguire non è di nostra competenza per cui non ci permettiamo dare un giudizio su questo aspetto. Siamo però invece convinti che per un principio di equità si deve tutelare la finanza pubblica di questi Comuni ticinesi, poiché questo risponde a un'esigenza generalmente riconosciuta a livello internazionale che è stata fatta propria anche da numerosi messaggi del Consiglio di Stato accolti dal Gran Consiglio.

