

Edizione di sabato 4 gennaio 2014

IVA

[**Gli impianti fotovoltaici sono \(erano\) beni mobili con rimborso dell'Iva**](#)

di Leonardo Pietrobon

CASI CONTROVERSI

[**Separazione attività ai fini IVA**](#)

di Giovanni Valcarenghi

AGEVOLAZIONI

[**Società agricole: salva l'opzione per la tassazione su base catastale**](#)

di Luigi Scappini

ENTI NON COMMERCIALI

[**Operazioni Intra per gli enti no-profit**](#)

di Fabio Pauselli

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[**Frontalieri in Svizzera: esenzione o franchigia**](#)

di Nicola Fasano

IVA

Gli impianti fotovoltaici sono (erano) beni mobili con rimborso dell'Iva

di Leonardo Pietrobon

La **Commissione Tributaria provinciale di Milano**, con la sentenza [n. 308/43/2013](#), depositata lo scorso 17 ottobre, ha affermato il principio secondo cui gli **impianti fotovoltaici** devono essere considerati **beni mobili**.

La vicenda, sulla quale i giudici di primo grado si sono espressi con la sopra citata sentenza, prende avvio da un diniego di una richiesta di **rimborso Iva**, presentata da una società che ha assolto l'imposta al momento dell'acquisto e dell'installazione di un impianto fotovoltaico su di un **terreno di terzi**.

Uno dei primi aspetti fondamentali messi in evidenza dai giudici milanesi è rappresentato dal concetto in base al quale “*l'impianto costruito su terreni in affitto mantiene la sua autonomia e non può essere ricompreso nell'alveo dei beni immobili ma bensì in quelli mobili ammortizzabili*”. In particolare, nella citata sentenza viene stabilito che “*un impianto anche se realizzato su di un terreno di terzi condotto in affitto mantiene in ogni caso la propria individualità ed autonoma funzionalità tanto che ai termine dell'affittanza i pannelli potranno essere rimossi e riutilizzati*”.

Tale qualifica “mobiliare” degli impianti fotovoltaici, in luogo di quella immobiliare, fino a prima della [C.M. n. 36/E/2013](#), era confermata anche dall’Agenzia delle Entrate con le [C.M. n. 46/E/2007](#) e [C.M. 38/E/2010](#), nelle quali ha affermato che “*l'impianto fotovoltaico situato su un terreno non costituisce impianto infisso al suolo in quanto, normalmente, i moduli che lo compongono (i pannelli solari) possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità*”, quindi l’impianto fotovoltaico va **classificato come bene mobile** a meno che per separarlo dall’immobile (terreno o fabbricato) non debbano essere “*effettuati antieconomici interventi di adattamento*”.

Con il recente documento di prassi (C.M. 36/E/2013), la cui analisi è già stata oggetto di recente approfondimento ([L. Pietrobon “Le indicazioni della circolare n.36/E sui profili catastali e la fiscalità degli impianti fotovoltaici”](#)) l’Agenzia, **confermando la bontà delle scelte effettuate** dagli operatori sino a quel momento, ha cambiato radicalmente opinione, ritenendo **valide le indicazioni fornite dall’Agenzia del Territorio** nel corso degli ultimi anni, secondo cui per la quasi totalità degli impianti fotovoltaici sussiste una rilevanza catastale-immobiliare, salvo alcune oggettive situazioni di esclusione.

Si ricorda, infatti, che l'Agenzia del Territorio con la [**Circolare n. 3/T/2008**](#) ha dapprima affermato, in modo generalizzato, la natura immobiliare per gli impianti fotovoltaici, modificando poi la propria posizione con la nota [**n. 31892 del 22 giugno 2012**](#), con la quale si è preoccupata di fornire alcune indicazioni "operative" utili all'individuazione di quelle ipotesi per le quali ritiene obbligatorio l'accatastamento di un impianto fotovoltaico quale opificio, nella categoria catastale D/1.

A parere dell'Agenzia del Territorio e ora anche dell'Agenzia delle Entrate si è in presenza di un'**unità immobiliare** se un immobile o una parte dello stesso gode di una propria **autonomia funzionale e reddituale**. L'Agenzia stabilisce, infatti, che l'autonomia funzionale e reddituale sono elementi inderogabili e sufficienti ai fini dell'individuazione dell'unità immobiliare oggetto di censimento catastale. In altri termini, nel momento in cui sussistono tali caratteristiche – quali sono l'autonomia funzionale e reddituale – si è in presenza di un'unità immobiliare, per la quale sussiste l'obbligo di accatastamento.

A sostegno della necessità di accatastamento, nella categoria catastale degli **opifici** (D/1) per gli impianti fotovoltaici, il Territorio afferma **l'irrilevanza che i componenti** degli impianti fotovoltaici, quali possono essere i moduli/pannelli fotovoltaici, siano **facilmente amovibili**. Così come, sempre a detta della stessa Agenzia, la circostanza che i medesimi componenti possono essere posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità, non fa venir meno l'obbligo catastale e l'attribuzione della relativa rendita.

Un secondo aspetto di sicuro interesse, preso in esame con la sentenza in commento, è rappresentato, a parere della CTP di Milano, dalla possibilità di chiedere e ottenere il **rimborso dell'Iva** assolta al momento dell'acquisto. A parere dei giudici di primo grado, sono proprio le caratteristiche di **individualità e autonomia funzionale** di un impianto **rispetto a un bene immobile**, che permettono di qualificare un impianto fotovoltaico come un "**bene mobile ammortizzabile**" sulla base delle aliquote previste dal decreto ministeriale del 31/12/1998" e di ottenere, quindi, il rimborso dell'imposta assolta al momento dell'acquisto o costruzione.

Partendo, quindi, dall'assunto in base al quale gli impianti fotovoltaici sono beni strumentali mobili, se utilizzati nello svolgimento dell'attività d'impresa, in quanto, dotati di una propria autonomia funzionale, ai fini del rimborso dell'Iva assolta al momento dell'acquisto o costruzione, deve essere ritenuto valido il principio espresso nella prima parte della [**R.M. n. 179/E/2005**](#), con il quale l'Agenzia ha affermato che il rimborso dell'Iva ex art. 30 D.P.R. 633/1972 è precluso solo alle opere e miglioramenti su beni di terzi, in quanto non qualificabili come beni ammortizzabili, bensì come oneri pluriennali. Qualifica, quest'ultima, che come è stato precedentemente argomentato non può essere attribuita agli impianti fotovoltaici. Di conseguenza, condividendo la tesi della CTP di Milano, l'Iva assolta al momento dell'acquisto o costruzione risulta essere rimborsabile, al sussistere di tutte le altre condizioni di cui all'art. 30 D.P.R. 633/1972.

Tale analisi, tuttavia, appare **superata** ancora una volta dalle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate con la già citata C.M. n. 36/E/2013, secondo cui "**non spetta il rimborso – ai sensi**

dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972 – dell'IVA assolta sull'acquisto o realizzazione di impianto fotovoltaico collocato su beni di terzi quando l'impianto non è separabile dal bene immobile cui si riferisce, non potendo essere rimosso al termine del periodo di utilizzo”.

In conclusione, quindi, a parere dell'Agenzia la circostanza che un **impianto fotovoltaico** sia **collocato su un beni di terzi fa perdere allo stesso la qualifica di bene strumentale** e la conseguente **possibilità**, per il soggetto che ha sostenuto tale costo, di chiedere il **rimborso** dell'Iva assolta al momento dell'acquisto.

CASI CONTROVERSI

Separazione attività ai fini IVA

di Giovanni Valcarenghi

Passa il tempo e, nonostante l'assestamento quasi definitivo che è stato apportato alla normativa **IVA** relativa alla **cessione e locazione di fabbricati** negli ultimi anni, ancora sussistono alcune **incertezze** in merito al tema della **separazione** delle **attività**.

Al riguardo, l'**articolo 36** del DPR 633/1972 (come modificato nel corso del mese di gennaio del 2012), prevede che le disposizioni in tema di separazione delle attività si applicano anche *ai soggetti che effettuano sia locazioni, o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione ... (omissis) ..., sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività.*

Innanzitutto va chiarito che le attività di **locazione** e di **cessione** di fabbricati **possono** essere tra loro **separate senza problemi** di sorta, in quanto contraddistinte da differenti codici ATECO; il **problema**, diversamente, si pone quando all'interno della **medesima attività** (di locazione, oppure di cessione) coesistano **operazioni** contraddistinte da un **differente regime IVA** (imponibilità, oppure esenzione).

Il tenore letterale della disposizione non è dei più felici, ma sembra evocare una separazione di attività esclusivamente fondato sulla tipologia di fabbricato; da un lato la categoria dei fabbricati abitativi, dall'altro la categoria dei fabbricati diversi dai predetti.

Non è però scontato che questa sia la impostazione più corretta, tenuto anche conto di quanto affermato dalla Agenzia delle entrate con la [circolare 22/E del 28 giugno 2013](#), paragrafo 9; nel documento di prassi, infatti, si introduce il concetto di sub-settore di attività. Infatti, si afferma testualmente che *i sub-settori di attività ulteriormente separabili nell'ambito di ciascun settore* (ndr: per settore intendi attività di locazione e/o attività di cessione) *sono costituiti, rispettivamente, dalle locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili e dalle cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili.*

In linea di principio il concetto del sub-settore è calzante, se non fosse che poi, all'interno del medesimo, la ulteriore suddivisione patisce il limite della tipologia di fabbricato e non del regime IVA. La stessa circolare, pertanto, conclude che *"i sub-settori di attività delle cessioni di altri fabbricati e delle locazioni di altri fabbricati saranno costituiti, pertanto, non solo da operazioni imponibili ma, altresì, da operazioni esenti (ad esempio, rispettivamente, cessioni e*

locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione).".

Ciò che non si riesce a comprendere, in sostanza, è se il contribuente possa **separare le attività** in ragione del **solo regime IVA applicabile** alle operazioni che riguardano la medesima tipologia di fabbricato; a esempio, la locazione di un fabbricato strumentale con opzione per l'IVA, dalla locazione di un fabbricato strumentale per il quale si preferisce l'esenzione (regime naturale).

Poiché tale impostazione **sembra oggi preclusa**, a noi sembra che si venga a svuotare di significato l'istituto della separazione delle attività, nato proprio per evitare "confusione" tra operazioni esenti ed operazioni imponibili. Vero è che l'istituto si riferisce alla separazione delle "attività" e non delle "operazioni", ma l'attuale impostazione è sorta con un panorama legislativo (oggi modificato) che vincolava la locazione di fabbricati abitativi al solo regime di esenzione.

Per giungere a una impostazione maggiormente equilibrata, ai noi sembra **più corretto** affermare che la **separazione delle attività** debba oggi essere canalizzata verso una **separazione delle operazioni**, affinché si possa finalmente **evitare** l'applicazione del **pro rata**. Applicare tale principio, in definitiva, non comporterebbe alcun disequilibrio del sistema, poiché l'imputazione di un bene alla categoria delle operazioni esenti determinerebbe l'obbligo di rettifica, ed i successivi passaggi interni sarebbero regolati dalle norme a sistema.

Una rivisitazione delle conclusioni, allora, a nostro giudizio diviene assolutamente necessaria ed urgente.

AGEVOLAZIONI

Società agricole: salva l'opzione per la tassazione su base catastale

di Luigi Scappini

Il **settore agricolo** esce dalla legge di Stabilità per il 2014 rinforzato in termini di **agevolazioni**, infatti viene **ripristinata** l'agevolazione per la **piccola proprietà contadina**, ulteriormente **ridotto il moltiplicatore** per la determinazione della base imponibile ai fini **Imu** dei **terreni agricoli** posseduti da coltivatori diretti e IAP che da 110 passa a 75 e per quanto riguarda i tanto discussi **fabbricati rurali** a uso strumentale viene prevista l'**esenzione Imu** e la cosiddetta **mini-Tasi** per effetto della quale non potrà essere prevista un'aliquota superiore all'1 per mille.

Di contra, viene purtroppo **ripristinato** l'obbligo, per la cui criticità si rimanda a [un precedente intervento](#), dello **spesometro** per i **produttori** agricoli in regime di **esonero** ai sensi dell'articolo 34 D.P.R. n. 633/1972 e, per poter finanziare gli sgravi Imu, viene **ridotto** il *budget* originariamente previsto per le **agevolazioni** per il **gasolio agricolo**.

Tuttavia, uno degli interventi maggiormente attesi e che probabilmente è stato anche meno "pubblicizzato" è quello con cui è stata **ripristinata** la possibilità per le società di persone e di capitali, con esclusione di quelle in forma di Spa e Sapa, che svolgono esclusivamente attività agricola, di **optare** per la determinazione del **reddito su base catastale** ai sensi dell'articolo 32 TUIR anziché in base al bilancio.

L'intervento avviene a un anno di distanza dall'abrogazione di tale facoltà a mezzo dell'articolo 1, commi 513 e 514 della Legge n.228/2012 (Legge di stabilità per il 2013).

Adesso, come detto, il **comma 36** della Legge n.147/2013 prevede che l'opzione per la tassazione possa essere azionata con **decorrenza 1° gennaio 2014**. In tal modo, sono rimaste escluse dall'opzione le sole società costitutesi nel corso del 2013, infatti, con la [circolare n.12/E/2013](#), l'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che l'abrogazione della facoltà di opzione decorre(va) dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2013.

A questo punto, tutto bene ciò che finisce bene ma, a nostro parere mancherebbe ancora un tassello per rendere più equilibrata l'agevolazione in oggetto, poiché come prima evidenziato, tale possibilità è **esclusa** per le **società** il cui capitale è rappresentato da **azioni**.

Infatti, ai sensi dell'articolo 1, comma 1093 della Legge n. 296/06 “*Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art.2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n.99, come da ultimo modificato dal co.1096 del presente art., possono optare per l'imposizione dei redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni.*”

Tale **scelta non** appare del tutto **comprendibile o** per meglio dire **razionale**.

Con la **riforma** del sistema impositivo, il Legislatore con il D.P.R. n.597/1953 aveva previsto una tassazione su **base catastale** per le attività agricole, a prescindere dalla forma societaria adottata, dando quindi **rilievo al requisito oggettivo e non anche a quello soggettivo**.

Nel tempo tale impostazione è stata **rimodellata**, dapprima con la modifica dell'articolo 51 DPR n.917/1986 con cui è stato previsto che le **società di capitali**, anche svolgenti attività agricola, producono un **reddito di impresa** e con il successivo intervento della **Legge n.662/96** che ha attratto al **reddito di impresa** anche le **Snc** e le **Sas**.

Questo sistema che poteva essere giustificato in ragione del principio società uguale reddito di impresa, è stato nuovamente modificato con la Finanziaria del 2007 che ha creato una scissione tra le società di capitali, escludendo espressamente dalla possibilità di optare per la tassazione catastale le società il cui capitale è espresso in azioni (S.p.a. e S.a.p.a.).

A questo si aggiunga che l'Agenzia delle entrate, con la [**risoluzione n. 177/E/2008**](#), ha **negato** la possibilità per le suddette società di capitali, agricole in quanto svolgenti esclusivamente attività agricole di cui all'articolo 2135 cod. civ., di poter procedere a una più che legittima **trasformazione in Srl o società di persone** al fine unico di poter fruire per la tassazione su base catastale.

A supporto di tale negazione l'Agenzia delle Entrate in maniera laconica afferma come siffatta trasformazioni **non realizza gli effetti** voluti dal **Legislatore**, consistenti nell'**incentivazione** della **forma societaria** in agricoltura, ma ha, quale unico scopo, quello di conseguire un indebito risparmio di imposta.

Tale giustificazione, a parere di chi scrive, va in contraddizione con la *ratio* dell'opzione, in quanto nega, proprio a chi ha creduto in origine all'utilizzo di una forma strutturata l'utilizzo di una forma di tassazione agevolata.

Inoltre, sempre la risoluzione richiamata taccia di elusività una semplice trasformazione societaria, e ciò appare eccessivo, alla luce anche di quanto precedentemente affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la [**circolare n. 137/E/1997**](#), al punto 15.3, occasione nella quale la **trasformazione**, a seguito del mutato regime fiscale in materia di imposte dirette per le **S.n.c.** e le **S.a.s.** operanti in agricoltura, **in società semplice non** era stata in alcun modo considerata **elusiva**.

In **conclusione**, forse sarebbe stata **più giustificabile** concedere l'**opzione** alle sole **società di persone**, mantenendo nel reddito di impresa esclusivamente le società di capitali, a prescindere dalla forma prescelta.

ENTI NON COMMERCIALI

Operazioni Intra per gli enti no-profit

di Fabio Pauselli

Nell'attuale contesto socio – economico è sempre più frequente il ricorso **al mercato intracomunitario** anche da parte degli **enti no-profit**, avendo previsto il Legislatore in questi casi una disciplina IVA e adempimenti ben più articolati rispetto a quelli in capo a società ed enti commerciali in genere. In particolare, per ciò che concerne gli acquisti intracomunitari è d'uopo effettuare una preventiva analisi soggettiva e oggettiva delle operazioni poste in essere. Da un punto di vista **soggettivo** occorre distinguere tra enti non commerciali che non sono soggetti passivi di imposta ed enti non commerciali soggetti passivi Iva. Da un punto di vista **oggettivo**, invece, occorre distinguere tra gli acquisti destinati alle attività istituzionali dell'ente (*no-profit*) e gli acquisti destinati allo svolgimento di un'attività commerciale (*profit*).

Per quanto concerne gli acquisti intracomunitari effettuati dagli **enti non commerciali non soggetti passivi d'imposta**, la norma ([articolo 38, comma 5 del D.L. 331/1993](#)) prevede un limite rappresentato dal volume di acquisti effettuati nel corso dell'anno solare precedente a quello in corso; in particolare **gli acquisti Intra che non hanno superato il limite di euro 10.000** comportano per l'ente non commerciale il realizzo di un acquisto per il quale **l'IVA non risulta dovuta in Italia** (salvo opzione) bensì nel Paese del cedente, come se fossimo in presenza di un soggetto privato. Viceversa, nel caso di acquisti che **hanno superato l'importo di euro 10.000**, **l'IVA dovrà essere applicata e versata in Italia**.

Anche da un **punto di vista operativo** sussiste una differenziazione a seconda che l'ente non superi o meno il limite dei 10.000 euro. Infatti, nel caso di **non superamento del plafond di euro 10.000** l'ente non commerciale, prima di porre in essere l'acquisto, dovrà presentare telematicamente all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione denominata **INTRA 13** nella quale dichiarare l'ammontare dell'acquisto intracomunitario che intende eseguire, nonché l'ammontare di tutti gli acquisti intracomunitari effettuati nel corso dell'anno. Nel caso di **superamento dei 10.000 euro**, invece, l'ente non commerciale dovrà:

1. richiedere l'attribuzione della **partita IVA con iscrizione al VIES**;
2. **integrare la fattura estera con IVA e annotarla in apposito registro** entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese precedente;
3. **versare** mensilmente **l'IVA** dovuta sull'acquisto;
4. presentare telematicamente all'Agenzia una dichiarazione denominata **INTRA 12** relativa agli acquisti intracomunitari entro la fine del mese successivo a quello di

- registrazione degli acquisti;
5. presentare il modello **INTRASTAT** (mod. Intra 2-bis).

Lo scenario sin qui analizzato cambia totalmente nel caso in cui a porre in essere gli acquisti intracomunitari sia un **ente non commerciale soggetto passivo IVA**; questo, infatti, è tenuto ad applicare l'imposta su ogni acquisto intraUE, indipendentemente dal superamento o meno del limite di 10.000 euro. In questo caso, al fine di individuare correttamente gli adempimenti operativi da porre in essere, diventa importante distinguere se l'acquisto si riferisce all'attività istituzionale oppure a quella commerciale dell'ente *no profit*.

In particolare, gli acquisti riferiti all'**attività istituzionale** prevedono per l'ente di:

- **integrare la fattura estera con IVA e annotarla in apposito registro** entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese precedente;
- **versare** mensilmente **l'IVA** dovuta sull'acquisto;
- presentare telematicamente all'Agenzia delle Entrate, entro la fine del mese successivo a quello di registrazione degli acquisti, il mod. **INTRA 12**.

Nel caso di acquisti riferiti all'**attività commerciale**, invece, dovranno rispettarsi i consueti adempimenti connessi con gli acquisti intraUE; si dovrà integrare la fattura estera e annotarla nel registro delle fatture emesse/corrispettivi e in quello degli acquisti, nonché presentare i modelli riepilogativi Intrastat (mod. Intra 2-bis).

Una particolarità, infine, per gli **acquisti “promiscui”**, ovvero quelli che sono destinati sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale; questi dovranno essere imputati alle due sfere per la parte di competenza e, conseguentemente, sottostare ai rispettivi adempimenti.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Frontalieri in Svizzera: esenzione o franchigia

di Nicola Fasano

In un precedente intervento ([Franchigia per i frontalieri a regime](#)) si è evidenziato che la Legge di stabilità per il 2014 (L. 147/2013) ha previsto che la **franchigia per i frontalieri, pari a 6.700 euro, spetti a regime** a partire dal periodo di imposta 2014. Dopo esserci soffermati sulle disposizioni delle varie Convenzione internazionali in materia, e l'interpretazione della nozione di "frontaliere" da parte dell'Amministrazione finanziaria, analizziamo ora la particolare situazione dei **frontalieri italiani che lavorano in Svizzera**. Con tale Stato vige un **apposito Accordo stipulato il 3 ottobre 1974** che disciplina la situazione dei frontalieri e rappresenta una appendice della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata fra Italia e Svizzera. In particolare, l'Accordo prevede la **tassazione esclusiva nello Stato ove è svolta l'attività da lavoro dipendente**, con esclusione da imposizione nello Stato di residenza. Anche in questo caso, peraltro la normativa convenzionale non detta una definizione precisa di "frontaliere", ma la stessa è ricavabile indirettamente. Con la Svizzera, infatti, si deve distinguere, fra i **frontalieri in senso stretto** (oggetto del suddetto Accordo), che **abitano e lavorano nelle rispettive fasce di confine** dei due Paesi e gli **altri frontalieri**, quelli c.d. "fuori zona", che **abitano al di fuori della fascia di confine**.

Considerando il caso più frequente e dunque il versante italiano, rientrano nella prima categoria, e sono **tassati solo in Svizzera**, i dipendenti che **risiedono nei Comuni compresi nella fascia di confine, nel raggio di 20 km, e lavorano nei limitrofi Cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese**. A tali Comuni la Confederazione Svizzera provvede poi a **rifornire** parte del gettito conseguente alle tasse pagate solo in Svizzera, in virtù del suddetto accordo, dai frontalieri italiani. **L'elenco di tali Comuni**, che individua quindi quelli rientranti nella fascia di confine, è **stabilito con apposito Decreto** del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Ciò detto, resta inteso che, secondo l'Amministrazione finanziaria italiana, il frontaliere che può godere dell'esenzione in esame è solo colui il quale **si reca quotidianamente oltreconfine, non assumendo** dunque alcun **rilievo il possesso da parte del lavoratore del c.d. "permesso G"** che gli consente il pernottamento in Svizzera durante la settimana e comporta l'obbligo di rientrare nel Paese di origine almeno una volta alla settimana.

D'altro canto, considerato che questa categoria di frontalieri non deve dichiarare i redditi di lavoro dipendente di fonte svizzera in Italia, **particolare attenzione** va riservata alla verifica circa la **effettiva sussistenza delle condizioni** che legittimano il regime di vantaggio.

Ciò in quanto questi lavoratori potrebbero, quasi fisiologicamente, essere “intercettati” dal Fisco italiano a seguito del **confronto fra i dati risultanti in Anagrafe tributaria** (tramite le comunicazioni da “spesometro”, quelle degli intermediari sui dati e movimentazioni finanziarie, sulla base degli atti registrati ecc.) e il **reddito (non) dichiarato**. Lo scostamento potrebbe rappresentare il preludio a un vero e proprio accertamento (in particolare quello basato sul redditometro), **se non opportunamente giustificato**.

Ricadono nella **categoria residuale di frontalieri**, invece, gli altri soggetti che **abitano fuori dalla fascia di confine** (per esempio a Milano) e che **quotidianamente oltrepassano la frontiera per lavorare in zone di confine svizzere**. Questi lavoratori (a cui non si applica il suddetto Accordo) sono assoggettati a **tassazione sia in Svizzera che in Italia**, dove hanno diritto a fruire della **franchigia di 6.700 euro** e scomputare il relativo **credito di imposta**, al fine di evitare una doppia tassazione e sempre che le **imposte pagate in Svizzera siano divenute “definitive”**, in proporzione al reddito oggetto di doppia imposizione sia in Svizzera che in Italia, secondo le regole previste dall'articolo 165 Tuir.

E' appena il caso di osservare, infine, che a tutti i frontalieri (indipendentemente dal Paese in cui lavorano) **non è applicabile la tassazione sulla base delle c.d. “retribuzioni convenzionali”** di cui all'articolo 51, comma 8-bis, Tuir. In base a tale norma i dipendenti che lavorano all'estero **continuativamente e come oggetto esclusivo** del rapporto di lavoro **per un periodo maggiore di 183 giorni nell'arco di dodici mesi**, sono assoggettati a tassazione non sulla base della retribuzione effettiva, ma su una retribuzione “convenzionale” (nella maggior parte dei casi più bassa di quella effettiva). Si tratta cioè di **importi fissati annualmente** con decreto ministeriale, sulla base delle retribuzioni previste dai contratti collettivi nazionali per i vari settori e in relazione alle diverse qualifiche.

In definitiva, lo **spartiacque** fra il regime dei frontalieri e quello basato sulle retribuzioni convenzionali è rappresentato dal **rientro quotidiano in Italia** da parte del lavoratore: se ricorre tale requisito si applicherà il regime fiscale dei frontalieri, qualora invece il dipendente svolga l'attività nel corso della settimana lavorativa all'estero, nel Paese limitrofo all'Italia, ivi pernottando dovrebbe ritenersi applicabile la disciplina ex articolo 51, comma 8-bis, Tuir.