

Frontalieri e telelavoro

1. Cos'è il telelavoro?

Al momento attuale non esiste una definizione del termine “telelavoro” universalmente riconosciuta. Nel presente documento, come ipotesi semplificatrice, il telelavoro è inteso come telelavoro a domicilio (noto anche come “*home office*”), i.e. un'attività lavorativa che il dipendente svolge a casa propria con il supporto di mezzi di comunicazione elettronici.

In linea di massima, non è considerato telelavoro il caso di un lavoratore che visita i clienti o un'altra sede dell'impresa per riunioni, *workshop*, consulenze, montaggio, ecc.

2. Come viene tassato il lavoratore frontaliere in telelavoro?

L'Accordo amichevole del 18/19 giugno 2020 tra la Svizzera e l'Italia conteneva delle regole speciali in materia di imposizione del telelavoro in seguito alle misure adottate nel contesto della lotta alla diffusione del COVID-19 (“Accordo COVID-19”). Tale accordo prevedeva, in sostanza, di mantenere il trattamento fiscale che sarebbe stato applicabile in assenza di telelavoro, ossia di applicare il trattamento fiscale che sarebbe stato applicabile se i lavoratori si fossero recati normalmente presso il datore di lavoro per lo svolgimento della loro attività lucrativa.

L'Accordo COVID-19 è stato revocato con effetto 31 gennaio 2023. Pertanto, dal 1° febbraio 2023 le regole speciali e straordinarie adottate sul piano bilaterale durante la pandemia da COVID-19 sono decadute. Ne consegue che il luogo di lavoro effettivo del lavoratore, ossia dove la persona svolge fisicamente la sua attività lucrativa dipendente deve essere preso in considerazione al fine di valutare la corretta tassazione del suo salario come dimostrano i seguenti esempi:

Esempio 1

Il signor Bianchi, residente in Italia nella fascia dei 20km dal confine, lavora per un datore di lavoro con sede a Mendrisio. Dal lunedì al giovedì svolge la sua attività presso la sede del datore di lavoro con rientro giornaliero, mentre il venerdì lavora presso il suo domicilio in Italia.

In base all'Accordo COVID-19, il signor Bianchi veniva trattato come se avesse lavorato tutti i giorni a Mendrisio, con rientro giornaliero al luogo di residenza in Italia. Si qualificava quindi come lavoratore frontaliere ai sensi dell'Accordo sui frontalieri del 1974 che prevede un'imposizione esclusiva del salario in Svizzera, la quale versava la compensazione finanziaria a favore dei comuni italiani di confine (cd. ristori).

A partire dal 1° febbraio 2023, il signor Bianchi non si qualifica più quale frontaliere ai fini dell'Accordo sui frontalieri del 1974 in quanto, a causa del telelavoro svolto il venerdì, viene meno la condizione del rientro giornaliero.¹ Infatti, si applica la regola generale dell'art. 15 para. 1 della Convenzione conclusa tra la Svizzera e l'Italia per evitare le doppie imposizioni (CDI), che prevede la tassazione del salario sia nello Stato in cui viene svolta l'attività, sia nello Stato della residenza (con eliminazione della doppia imposizione da parte di quest'ultimo). Per normativa interna, il salario continua ad essere assoggettato ad imposta

¹ Per una conferma anche da parte del fisco italiano di tale interpretazione, cfr. risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 171/2023.

alla fonte in Svizzera e il signor Bianchi potrà chiedere, entro il 31 marzo dell'anno successivo, il rimborso dell'imposta alla fonte trattenuta dal datore di lavoro con riferimento al giorno in cui ha lavorato in Italia presso il suo domicilio. In Italia, il Signor Bianchi dovrà dichiarare l'intero salario e potrà chiedere un credito d'imposta per le imposte pagate in Svizzera (con riferimento al lavoro svolto in Svizzera dal lunedì al giovedì) in applicazione dell'art. 24 para. 2 CDI.

In caso di applicazione dell'art. 15 para. 1 CDI (al posto dell'Accordo sui frontalieri del 1974) non è dovuta alcuna compensazione finanziaria a favore dei comuni italiani di confine.

Il rimborso, ovvero il ricalcolo dell'imposta alla fonte svizzera, potrà essere richiesto mediante il portale online presente sul sito internet (www.ti.ch/fonte) selezionando il menù "Richiesta di correzione dell'imposizione alla fonte". A tal fine deve essere data la prova dell'avvenuta imposizione in Italia.

Esempio 2

La signora Brambilla, residente in Italia nella fascia dei 20km dal confine, lavora per un datore di lavoro con sede ad Airolo. Il lunedì mattina si reca, partendo dalla propria residenza, ad Airolo dove svolge la sua attività e dove pernotta in un monocale preso in affitto. Il giovedì sera torna alla sua residenza in Italia per poi lavorare da casa il venerdì.

In mancanza del rientro giornaliero, non si applica l'Accordo sui frontalieri del 1974, ma l'art. 15 para. 1 CDI, che prevede la tassazione del salario sia nello Stato in cui viene svolta l'attività, sia nello Stato della residenza (cfr. esempio 1 in merito alle modalità).

Per completezza si rileva che, anche in base all'Accordo COVID-19 in vigore fino al 31 gennaio 2023, si applicava l'art. 15 para. 1 CDI. Tuttavia, la Svizzera poteva tassare il 100% del salario (e quindi senza ricalcolo dell'imposta alla fonte), mentre la signora Brambilla continuava a dichiarare il salario in Italia, come d'altronde fatto negli anni antecedenti la pandemia, richiedendo un credito d'imposta per l'imposta alla fonte pagata in Svizzera.

3. Il lavoratore frontaliere in telelavoro crea una stabile organizzazione?

Secondo l'art. 5 para. 1 CDI, si intende per stabile organizzazione una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.

Secondo il commentario OCSE, la sede (impianti o installazioni materiali) deve essere a **disposizione** dell'impresa su **base permanente o almeno non solo temporanea** (certo grado di permanenza e potere di disporre). Qualora un dipendente lavori regolarmente (per esempio 1 giorno alla settimana) a casa, si può considerare che l'utilizzo del domicilio ai fini lavorativi abbia un certo grado di permanenza. Per quanto concerne il potere di disporre, di regola il datore di lavoro non ha accesso all'abitazione privata del lavoratore. Tuttavia, al fine di determinare se il locale presso il domicilio da cui viene svolta l'attività lucrativa dipendente in telelavoro è a disposizione dell'impresa, è necessario un **esame di tutti i fatti e le circostanze pertinenti**. A titolo di esempio, indizi che possono supportare l'esistenza del potere di disporre potrebbero essere:

- il fatto che il telelavoro è imposto dal datore di lavoro (p.es. il datore di lavoro non mette a disposizione un ufficio quando la natura stessa dell'impiego lo richiede);
- il fatto che il datore di lavoro paga al lavoratore un'indennità per l'utilizzo dell'abitazione privata ai fini aziendali.²

Inoltre, la presenza di un dipendente in Italia può costituire una stabile organizzazione se lo stesso dispone di poteri che gli permettono di concludere contratti a nome dell'impresa

² Cfr. par. 18 e 19 del Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE (2017).

dell'altro Stato e ne fa abitualmente uso (cd. stabile organizzazione personale; art. 5 para. 4 CDI). Il termine "concludere" può assumere un'accezione più o meno ampia a seconda della fattispecie.

In conclusione, il rischio che la presenza in Italia di un collaboratore in telelavoro (indipendentemente dal fatto che il lavoratore rientri nell'applicazione dell'Accordo sui frontalieri del 1974 o dell'art. 15 para. 1 CDI) crei una stabile organizzazione in Italia del datore di lavoro svizzero dovrà essere valutato in base a tutti i fatti e circostanze pertinenti. Tale rischio può essere ridotto qualora il telelavoro venga esercitato solo in modo saltuario e sporadico, oppure il dipendente non si occupi nello svolgimento delle sue mansioni di concludere contratti per il datore di lavoro.

Esempio 3

La signora Rossi è una lavoratrice frontaliere con il ruolo di Sales Manager alla quale è assegnata l'Italia come zona di competenza e che, nei giorni in cui è in trasferta in Italia, non si reca presso la sede del datore di lavoro in Svizzera perché è logisticamente preferibile partire dalla sua abitazione per raggiungere la sede dei vari clienti.

La visita di clienti non rientra nella fattispecie del telelavoro. In assenza di un'attività svolta presso il domicilio, l'abitazione privata del lavoratore non viene considerata quale stabile organizzazione. La situazione potrebbe essere diversa, per esempio, qualora la *Sales Manager* lavorasse principalmente presso il suo domicilio (dove incontra i clienti) e si recasse alla sede del datore di lavoro solo per le riunioni mensili.

Tuttavia, in ragione dell'attività commerciale svolta dalla *Sales Manager*, una stabile organizzazione personale, ai sensi dell'art. 5 para. 4 CDI, potrebbe esistere in Italia. Tale rischio era preesistente alla questione del telelavoro.

4. Qual è la definizione di "nuovi frontalieri"?

Il nuovo Accordo sui frontalieri firmato il 23 dicembre 2020 prevede un cosiddetto "regime transitorio" per i lavoratori che "alla data di entrata in vigore" oppure "che tra il 31 dicembre 2018 e la data di entrata in vigore" qualificano quali lavoratori frontalieri ai sensi fiscali. I lavoratori che non adempiono a tali condizioni, ossia essere "frontaliere" ai sensi fiscali in un determinato lasso di tempo definito nel nuovo Accordo, non possono beneficiare del regime transitorio (cosiddetti "nuovi frontalieri"). Il termine "entrata in vigore" è definito nel nuovo Accordo. La data di entrata in vigore non è attualmente conosciuta. Le parti contraenti daranno comunicazione in merito all'entrata in vigore.

Il presente documento si limita alla valutazione di aspetti fiscali in base alle normative in vigore, in particolare in base all'Accordo sui frontalieri del 1974. Qualora dovesse entrare in vigore il nuovo Accordo sui frontalieri firmato il 23 dicembre 2020, oppure un nuovo accordo amichevole tra la Svizzera e l'Italia che regolerà il telelavoro, la situazione dovrà essere di nuovo analizzata. Infine, non può essere escluso che l'Italia dia un'interpretazione diversa da quanto descritto nel presente documento, in particolare con riferimento all'esistenza di una stabile organizzazione.

Per eventuali informazioni con riferimento a casi non coperti dal presente documento si invita a rivolgersi all'Ufficio delle imposte alla fonte e del bollo (dfe-ddc.uif@ti.ch o +41 91 814 75 71).