

TRA ITALIA E SVIZZERA- 07 GENNAIO 2021 ORE 06:00

Lavoratori frontalieri: il nuovo accordo eleva il carico fiscale. Per chi?

Alessandro Poli - Francesco Marconi - Andersen

Il nuovo accordo tra Italia e Svizzera sull'imposizione dei lavoratori frontalieri siglato il 23 dicembre scorso prevede il passaggio da una potestà impositiva esclusiva in capo allo Stato della fonte ad un regime di tassazione concorrente tra i due Paesi. I lavoratori saranno infatti assoggettati, fino ad un massimo dell'80%, ad imposizione nel Paese della fonte ed al contempo nello Stato di residenza. Verranno adottati sistemi per neutralizzare la doppia imposizione. Il risultato sarà un forte aggravio del carico impositivo per i lavoratori frontalieri. Previsto un doppio binario per i soggetti che già godono del regime previsto dall'accordo vigente.

L'emergenza da Covid-19 ha inaspettatamente impresso un'accelerazione ai negoziati tra il nostro Paese e la Confederazione Svizzera per la modifica dell'accordo concernente i lavoratori frontalieri: il 23 dicembre 2020 è stato infatti raggiunto il compromesso che ha portato alla firma di un nuovo Accordo sul regime impositivo riservato ai **frontalieri** e del Protocollo aggiuntivo contenente disposizioni supplementari.

Il nuovo Accordo sostituirà integralmente quello concluso a Roma il 3 ottobre 1974 sulla base del rinvio espresso contenuto nella Convenzione contro le **doppie imposizioni tra l'Italia e la Svizzera**, disciplinando in modo completamente nuovo il **regime di tassazione** per questa particolare categoria di soggetti, dopo anni di trattativa e di rinvii.

Cosa cambia e con quali effetti

L'Accordo, infatti, prevede il passaggio da una potestà impositiva esclusiva in capo allo Stato della fonte ad un **regime di tassazione concorrente** tra i due Paesi, con la conseguente adozione di sistemi per neutralizzare la doppia imposizione. Inoltre, anche se non con effetto immediato, la Confederazione Svizzera ha ottenuto l'azzeramento dei trasferimenti compensativi verso i Comuni italiani di confine. Anche in relazione alla particolare figura dei frontalieri, dunque, i due Paesi firmatari hanno scelto di allinearsi al criterio generale di suddivisione della potestà impositiva, disciplinato all'articolo 15 del **modello Ocse** di convenzione internazionale **contro le doppie imposizioni** (cfr. art. 15 Convenzione Italia-Svizzera del 9 marzo 1976).

Il risultato ne sarà, come appare evidente, un forte **aggravio del carico impositivo** per i **lavoratori frontalieri** che ha obbligato a prevedere una sorta di doppio binario per i soggetti che già godono del regime previsto dall'accordo vigente: a questi ultimi, rebus sic stantibus, rimarranno dunque applicabili le disposizioni dell'accordo del 1974.

Da notare che, proprio in considerazione del maggior carico fiscale che si renderà applicabile ai nuovi frontalieri, l'Autorità italiana si è impegnata nei confronti dei Comuni dell'area di frontiera a garantire un flusso di **trasferimenti finanziari** pari a quelli attualmente operati, nonché all'introduzione di meccanismi volti a mitigare l'effetto negativo del nuovo regime fiscale, tra cui una no tax area ad hoc e la previsione di non imponibilità degli assegni previdenziali erogati dallo Stato in cui è svolta l'attività di lavoro dipendente.

Ma procediamo con ordine.

Nuovi criteri di assoggettamento ad imposizione

L'articolo 1 dell'originario Accordo bilaterale prevede che "i salari, gli stipendi e gli altri elementi che fanno parte della remunerazione che un lavoratore frontaliero riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta". Sino ad oggi, pertanto, il lavoratore frontaliero non aveva alcun obbligo verso il fisco italiano in relazione al rapporto di lavoro dipendente svolto in uno dei cantoni svizzeri: il reddito ivi prodotto risulta attualmente assoggettato ad imposizione soltanto in Svizzera, con il solo limite del 70% delle imposte applicate nel Paese ai redditi della medesima categoria.

In base ai nuovi accordi, invece, i lavoratori saranno assoggettati ad **imposizione nel Paese della fonte**, fino ad un **massimo dell'80% "dell'imposta"** risultante dall'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche applicabile nel luogo in cui l'attività di lavoro dipendente viene svolta" ed al contempo gli stessi redditi saranno imponibili **nello Stato di residenza del contribuente**, ma la doppia imposizione sarà evitata in conformità all'articolo 24 della Convenzione del 1976 ovvero con il riconoscimento di un **credito per le imposte versate all'estero** sui medesimi elementi di reddito.

Rispetto al testo dell'accordo parafato esattamente 5 anni fa, il 22 dicembre 2015, le trattative hanno consentito alla Svizzera di elevare la quota di imposta applicabile ai lavoratori stranieri, inizialmente fissata al 70%.

Clausola di salvaguardia

Come anticipato, inoltre, con le nuove pattuizioni i Governi dei due Paesi hanno dettato una clausola di salvaguardia per i **sogetti** che alla data di entrata in vigore del nuovo accordo **svolgono, oppure hanno svolto** tra il 31 dicembre 2018 e l'entrata in vigore, un'attività di **lavoro dipendente nel territorio elvetico** ai sensi dell'accordo, prevedendo che ciò determini l'acquisizione di uno status soggettivo per tutta la vita lavorativa, con applicazioni dell'attuale sistema di imposizione esclusiva.

Dal canto suo, la Svizzera si è impegnata a mantenere sino al periodo di imposta 2033 i trasferimenti finanziari compensativi, nella misura attualmente in vigore pari al 40% delle imposte relative ai salari pagati ai frontalieri italiani. Dopo tale data l'intero gettito resterà di competenza svizzera, in relazione ai vecchi e ai nuovi frontalieri.

Chiarito l'ambito di applicazione

A parte le novità nel sistema di imposizione, al nuovo Accordo va il merito di aver definito in termini chiari il proprio ambito di applicazione. Il testo siglato il 23 dicembre 2020, invero, fornisce una interpretazione univoca dei concetti di **"area di frontiera"** e di **"lavoratore frontaliero"**: in particolare i secondi devono ora essere individuati come i contribuenti che:

- i. sono **fiscalmente residenti in un Comune** il cui territorio si trova, totalmente o parzialmente, nella zona di **20 km dal confine** con l'altro Stato contraente,
- ii. svolgono un'attività di **lavoro dipendente nell'area di frontiera** dell'altro Stato contraente per un datore di lavoro residente, una stabile organizzazione o una base fissa di detto altro Stato, e
- iii. ritornano, in linea di principio, quotidianamente al proprio **domicilio principale nello Stato di residenza** ai sensi del punto i.

La nuova definizione non si discosta da quella ricavabile dai chiarimenti forniti solo dall'Agenzia delle Entrate in via di prassi con la Risoluzione n. 38/E del 28.03.2017: ricordiamo, infatti, che si consideravano frontalieri "svizzeri" le persone fisiche che fossero residenti in un Comune italiano il cui territorio fosse compreso, in tutto o in parte, nella fascia di 20 chilometri dal confine con uno dei Cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese, ove era ordinariamente svolta l'attività di lavoro dipendente.

Il nuovo accordo, inoltre, dispone che le Autorità dei due Paesi stabiliranno con **procedura amichevole le modalità di applicazione** dei punti i. e iii., così superando le criticità rese evidenti nel primo periodo dell'emergenza Covid-19 in ragione dei blocchi imposti al confine,

che erano state superate solo con un accordo interpretativo per l'applicazione straordinaria delle disposizioni vigenti (accordo entrato in vigore il 20 giugno 2020 ed applicabile sino alla cessazione dello stato di emergenza in entrambi gli Stati).

Al fine di scongiurare distorsioni applicative legate al tema del rientro giornaliero al domicilio, con il Protocollo Aggiuntivo i firmatari hanno concordato altresì che al lavoratore frontaliere che soddisfi le condizioni dei punti i. e ii. della lettera b) dell'articolo 2, sia consentito di **non rientrare quotidianamente nello Stato di residenza**, per motivi professionali, per un massimo di 45 giorni in un anno civile (esclusi i periodi di ferie e di malattia).

Infine, considerata l'eccezionale e, forse, duratura applicazione delle modalità di **lavoro agile**, nel Protocollo è disposto che i contraenti si consulteranno periodicamente per verificare la necessità di apportare modifiche o integrazioni al precedente punto, ferma la facoltà di concordare, anche in questo caso con le modalità della amichevole composizione, diverse interpretazioni o applicazione del nuovo Accordo in relazione al telelavoro ed in situazioni eccezionali.

Leggi anche [Lavoratori frontalieri: sciolto il nodo sullo smart working](#)

Scambio automatico di informazioni e statuto dei lavoratori frontalieri

Nel nuovo assetto dei rapporti tra l'Italia e la Svizzera, l'Accordo appena firmato a Roma disciplina, all'art. 6, una forma di cooperazione amministrativa attraverso lo scambio automatico e periodico di informazioni rilevanti ai fini dell'imposizione che interessano i lavoratori frontalieri.

Infine, merita segnalazione l'intesa raggiunta con le maggiori organizzazioni sindacali italiane e cantonali, che ha affiancato le trattative per la formalizzazione dell'accordo, finalizzata ad integrare le condizioni dell'accordo. L'obiettivo prefissato è quello di introdurre un vero e proprio statuto dei lavoratori frontalieri che rafforzi gli strumenti di tutela in materia di assistenza, sicurezza sociale e mercato del lavoro, nonché di garantire un maggiore equilibrio tra lavoratori delle aree di frontiera.

Entrata in vigore

Il nuovo trattato bilaterale entrerà in vigore solo dopo la ratifica e l'esecuzione delle formalità diplomatiche, probabilmente **non prima del 2023**, e sarà soggetto, per espressa intenzione delle parti, a revisione quinquennale. Le nuove previsioni si renderanno dunque applicabili dal primo gennaio dell'anno successivo all'entrata in vigore e, sino ad allora, continuerà ad applicarsi l'Accordo del 1974.