

# 1. VECCHI FRONTALIERI CH-ITA: ALCUNE PRECISAZIONI FISCALI

## 1.1 Note introduttive

- In data 25.4.2024 abbiamo presentato l'aggiornamento su fiscalità e oneri sociali per i frontalieri e, a un anno di distanza, vi illustriamo le **ultime novità**
- Rispetto all'ultimo anno
  - c'è stato il primo **scambio di informazioni** tra i due Paesi (vedi capitolo 1.3)
  - è stato introdotto il **Decreto Omnibus** e il nuovo inquadramento fiscale (vedi capitolo 1.4)
- Vi sono tuttavia ancora **diverse incertezze** in merito al trattamento
  - del **conteggio dei 45 giorni** massimi relativi al **non rientro quotidiano** al proprio domicilio per motivi professionali (vedi capitolo 1.5)
  - delle **trasferte di lavoro** (vedi capitolo 1.6)

## 1.1 Note introduttive

(continuazione)

- Quanto scritto nella presentazione del 25.4.2024 resta ancora valido per i **vecchi frontalieri**, e in particolare
  - dall'1.1.2024 **ai fini fiscali** è permesso di svolgere al massimo il **25% dell'attività** lavorativa dipendente in modalità di **telelavoro** presso il proprio domicilio (vedi capitolo 1.7)
  - dall'1.1.2024 **ai fini delle assicurazioni sociali al massimo il 49.99%** del tempo di lavoro su base annua può essere svolto in **telelavoro** nello Stato di residenza del lavoratore

## 1.2 Obiettivi della presentazione

- Con questa presentazione intendiamo
  - dare una **panoramica** relativa allo **scambio di informazioni**
  - spiegare il **Decreto Omnibus** e le conseguenze per i datori di lavoro
  - precisare i limiti e le particolarità del **conteggio dei 45 giorni** di non rientro al proprio domicilio per motivi professionali
  - definire il trattamento fiscale delle **trasferte di lavoro**
  - precisare i limiti concessi per l'attività svolta in modalità di **telelavoro**
- Il tutto sarà approfondito
  - tenendo conto dell'**interpretazione lato Svizzera**, la quale dovrà essere eventualmente confermata anche dall'Italia
  - con degli **esempi pratici** per meglio comprendere le casistiche

## 1.3 Scambio di informazioni

- L'art. 7 del nuovo Accordo tra la Svizzera e l'Italia sull'imposizione dei lavoratori frontalieri (in seguito: nuovo accordo CH-IT sui frontalieri) prevede che **lo Stato contraente** in cui l'attività di lavoro dipendente viene svolta, **fornisca annualmente** in formato elettronico, **entro il 20 marzo** dell'anno successivo all'anno fiscale di riferimento, **le informazioni rilevanti** ai fini dell'imposizione del lavoratore frontaliere
- Si ricorda che lo scambio di informazioni avviene per:
  - **nuovi frontalieri**
  - **frontalieri** con residenza **oltre i 20 km** dalla frontiera
  - **frontalieri** che **non ritornano quotidianamente** al proprio domicilio principale
- L'Ufficio delle imposte alla fonte e del bollo (UIFB) deve decidere su ogni singolo caso. Nei **casi "dubbi"** vale la regola: in dubbio **pro Italia**

### 1.3 Scambio di informazioni

(continuazione)

- Il **Canton Ticino ha trasmesso all'Italia** informazioni dettagliate relative al 2024 sulle buste paga di **circa 21'000** frontalieri e in particolare:
  - **10'167 nuovi frontalieri** (massa salariale CHF 227 mio e imposta trattenuta pari a ca. CHF 13 mio)
  - **11'000 lavoratori** che risiedono **fuori dalla fascia** dei 20 km dal confine **o** che **non rientrano quotidianamente** al loro domicilio principale in Italia (massa salariale CHF 420 mio e imposta trattenuta pari a ca. CHF 40 mio)

### 1.4 Il Decreto Omnibus

#### 1.4.1 La nuova lista dei Comuni italiani di frontiera

- Il nuovo accordo CH-IT sui frontalieri (in vigore dal 17.7.2023) ha introdotto l'**elenco ufficiale dei Comuni italiani di frontiera** (entro i 20 km dal confine)
- In questo elenco sono stati inclusi **72 nuovi Comuni** che non facevano parte delle liste precedenti
- Il **Ticino**, pur considerando frontalieri fiscali i lavoratori che abitano in questi 72 nuovi Comuni, **non** li qualifica quali **vecchi frontalieri**
- Infatti, essi, pur avendo già svolto l'attività lavorativa come frontalieri con rientro giornaliero tra il 31.12.2018 e il 17.7.2023, **non avevano la residenza fiscale in un Comune di confine** presente nel vecchio elenco
- Risultano quindi **escluse** dalla categoria dei **vecchi frontalieri** tutte le persone che, pur essendo attive da anni nel mercato del lavoro svizzero, **risiedono** in uno dei **72 Comuni** inseriti nelle nuove liste, ma che non erano incluse in quelle precedenti (es. Saronno, Lentate sul Seveso)

## 1.4.2 La soluzione da un punto di vista italiano

- La **conseguenza** è che questi lavoratori saranno **tassati in Italia** e non in via definitiva in Svizzera quali vecchi frontalieri, con una significativa differenza tra i due regimi fiscali
- Il **Governo italiano** ha offerto a questi lavoratori la possibilità di **optare per un'imposta sostitutiva** all'IRPEF
- In base al **Decreto Omnibus** (pubblicato il 9.8.2024 e divenuto legge nell'ottobre 2024) è **possibile** per i lavoratori
  - che risiedono in uno dei 72 Comuni inseriti nelle nuove liste, e
  - che lavorano in Svizzeraoptare, già per il periodo fiscale 2024, per la **riscossione di un'imposta sostitutiva pari al 25% dell'imposta alla fonte pagata in Svizzera**

## 1.4.2 La soluzione da un punto di vista italiano

(continuazione)

- In sintesi:
  - questi lavoratori continueranno a essere **considerati nuovi frontalieri** e saranno tassati alla fonte in **Svizzera** con l'**imposta alla fonte sull'80% del reddito percepito**
  - la **Svizzera invierà** ogni anno i loro **dati salariali** all'erario italiano
  - questi lavoratori pagheranno in **Italia il 25% dell'imposta alla fonte** già versata in Svizzera

### 1.4.3 La risposta della DdC

- Nell'ottobre 2024 la **DdC-UIFB** a sua volta **ha pubblicato una direttiva** (valida a partire dall'1.1.2024) che chiarisce quanto segue:
  - il regime fiscale previsto dal **Decreto Omnibus** è considerato un **regime agevolato** rispetto a quello ordinario di diritto interno italiano
  - nella **CDI CH-IT** vi è una clausola che prevede la **cancellazione dei diritti** previsti dalla CDI quando uno dei due Stati introduce una **tassazione agevolata**
  - il **nuovo accordo CH-IT sui frontalieri**, che fa parte integrante della CDI CH-IT, **non si applica** a chi opta per l'imposta sostitutiva prevista dal **Decreto Omnibus**

### 1.4.4 Chi controlla

- **Come fanno le autorità fiscali ticinesi a sapere** quale tipo di tassazione ha scelto il frontaliere di questi 72 Comuni?
  - per fissare le **giuste aliquote** per il singolo lavoratore frontaliere vi sono **diverse tabelle**, tra cui anche quelle per vecchi e nuovi frontalieri
  - **sono quindi i datori di lavoro ticinesi** che devono **dedurre in modo corretto** nella busta paga l'imposta alla fonte secondo i calcoli fissati da queste tabelle
  - **spetta quindi al datore di lavoro in primis applicare la tabella corretta** (in questo caso con ritenuta al 100% sul reddito imponibile); in un secondo momento avverrà se del caso una correzione da parte dell'UIFB

#### 1.4.4 Chi controlla

(continuazione)

- Nel caso in cui il **lavoratore frontaliere** abbia **optato** per l'**imposta sostitutiva**, l'**UIFB** procederà d'ufficio con una **rettifica** del **conteggio** presentato per l'anno 2024 e seguenti
- **Spetterà al lavoratore frontaliere dimostrare**, mediante inoltro della copia della dichiarazione d'imposta italiana, di **non aver optato** per l'**imposta sostitutiva**

#### 1.5 Conteggio dei 45 giorni di non rientro quotidiano al proprio domicilio per motivi professionali

##### 1.5.1 Regola base

- È consentito **non rientrare quotidianamente** al proprio domicilio nello Stato di residenza, per motivi professionali, **per un massimo di 45 giorni in un anno civile**
- Chiaramente i giorni di ferie e di malattia **non** sono conteggiati in questo limite
- Attualmente il **datore di lavoro non deve comunicare** ad alcuna autorità il numero di giorni di non rientro al proprio domicilio dei suoi dipendenti frontalieri
- È quindi il **dipendente frontaliere che deve annunciarsi spontaneamente** e chiedere l'eventuale correzione dell'imposta alla fonte e l'assoggettamento fiscale in Italia

## 1.5.1 Regola base

(continuazione)

- Alternativamente è l'**autorità fiscale italiana** che si accorge e richiede l'assoggettamento fiscale del frontaliere in Italia
- Il **conteggio dei giorni** di non rientro al proprio domicilio sembra **molto chiaro** e semplice da applicare, ma come vedremo nei tre casi seguenti, **non è sempre scontato**
- I casi che seguono sono stati discussi con l'UIFB e rappresentano il **punto di vista fiscale svizzero** (confermato dalla SIF)

## 1.5.2 Caso I: distacco in Germania

 <b>Mario Rossi</b>	 <b>Ticino</b>	 <b><u>Germania</u></b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• è residente a Como</li><li>• ha il permesso G dall'1.1.2020 (rientro giornaliero)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• lavora a Riazzino</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• viene distaccato dall'1.4.2025 al 30.6.2025 presso lo stabilimento del gruppo in Germania</li></ul>

- Mario Rossi viene distaccato dall'1.4.2025 al 30.6.2025 **presso lo stabilimento in Germania**, che si farà carico dello stipendio
- Mario Rossi sarà nel payroll del datore di lavoro di Riazzino per nove mesi (1.1.2025 – 31.3.2025 e 1.7.2025 – 31.12.2025), pertanto **durante questo periodo sarà qualificato quale vecchio frontaliere**
- I **giorni svolti in Germania non contano** come giorni di non rientro al proprio domicilio per motivi professionali

### 1.5.3 Caso II: distacco in Vallese

 <b>Mario Rossi</b>	 <b>Ticino</b>	 <b><u>Vallese</u></b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• è residente a Como</li><li>• ha il permesso G dall'1.1.2020 (rientro giornaliero)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• lavora a Riazzino</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• viene distaccato dall'1.4.2025 al 30.6.2025 presso lo stabilimento del gruppo in Vallese</li></ul>

- Mario Rossi viene distaccato dall'1.4.2025 al 30.6.2025 **presso lo stabilimento del gruppo in Vallese**
- Siccome nel periodo di distacco in Vallese (Cantone che rientra nel nuovo accordo CH-IT sui frontalieri) **non potrà effettuare il rientro quotidiano al proprio domicilio, Mario Rossi perderà la qualifica di vecchio frontaliere** per tutto il 2025

### 1.5.3 Caso II: distacco in Vallese

(continuazione)

- Mario Rossi dovrà quindi **allestire una dichiarazione fiscale in Italia per l'anno 2025**
- Vi sarà inoltre lo **scambio informazioni** sulla base del nuovo accordo CH-IT sui frontalieri:
  - per il periodo **1.1.2025 – 31.3.2025 e 1.7.2025 – 31.12.2025** invio dati dal **Ticino**
  - per il periodo **1.4.2025 – 30.6.2025** invio dati dal **Vallese**

### 1.5.4 Caso III: distacco a Zurigo

 <b>Mario Rossi</b>	 <b>Ticino</b>	 <b>Zurigo</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• è residente a Como</li><li>• ha il permesso G dall'1.1.2020 (rientro giornaliero)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• lavora a Riazzino</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• viene distaccato dall'1.4.2025 al 30.6.2025 presso lo stabilimento del gruppo a Zurigo</li></ul>

- Mario Rossi viene distaccato dall'1.4.2025 al 30.6.2025 **presso lo stabilimento del gruppo a Zurigo**
- Mario Rossi sarà nel payroll del datore di lavoro di Riazzino per nove mesi (1.1.2025 – 31.3.2025 e 1.7.2025 – 31.12.2025), pertanto **durante questo periodo sarà qualificato quale vecchio frontaliere**
- **I giorni svolti a Zurigo non contano come giorni di non rientro** al proprio domicilio per motivi professionali, dato che il Canton Zurigo non rientra nel nuovo accordo CH-IT sui frontaliere

## 1.6 Le trasferte di lavoro senza uscire dallo Stato di residenza

### 1.6.1 Definizione di frontaliere ai sensi del nuovo accordo CH-IT sui frontaliere

- Ai sensi dell'art. 2 lett. b) del nuovo accordo CH-IT sui frontaliere, **l'espressione "lavoratore frontaliere" designa** un residente di uno Stato contraente che:
  - è **fiscalmente residente in un Comune** il cui territorio si trova, totalmente o parzialmente, nella zona di **20 km dal confine** con l'altro Stato contraente
  - **svolge un'attività lavorativa dipendente nell'area di frontiera** dell'altro Stato contraente per un datore di lavoro residente o una stabile organizzazione di detto altro Stato, e
  - **ritorna**, in linea di principio, **quotidianamente al proprio domicilio** principale nello Stato di residenza
- Nell'ambito delle **trasferte di lavoro** il **dubbio** è quindi relativo a quelle **senza uscita dal territorio dello Stato di residenza**, in quanto la terza condizione (rientro quotidiano) non sarebbe soddisfatta

## 1.6.2 Interpretazione estesa del concetto di non rientro quotidiano

- Vi sono stati relatori di altri seminari che, affrontando il tema delle trasferte dei frontalieri, hanno considerato trasferte di lavoro tutte le occasioni in cui il frontaliere **non effettua il rientro quotidiano** al proprio domicilio principale e in particolare:
  - **trasferte sul territorio svizzero** senza effettuare rientro quotidiano al proprio domicilio (ad es. 3 giorni consecutivi di trasferta di lavoro a Zurigo)
  - **trasferta sul territorio italiano** senza effettuare rientro quotidiano dalla Svizzera al proprio domicilio (es. 3 giorni consecutivi di trasferta di lavoro a Roma)
  - **trasferta in altro Paese** senza effettuare rientro quotidiano al proprio domicilio

## 1.6.3 Nostre considerazioni

- Riteniamo **opportuna e corretta** un'interpretazione più limitata del concetto di "trasferte di lavoro"
- È, secondo il nostro parere, **fondamentale** che il dipendente frontaliere **esca dallo Stato di residenza** prima o dopo aver affrontato una trasferta di lavoro

## 1.7 Telelavoro (fiscale max 25%) – alcune precisazioni

### 1.7.1 Nessun obbligo di segnalazione

- **Non vi è l'obbligo** da parte del datore di lavoro di **segnalare alle autorità fiscali svizzere** se un dipendente usufruisce della possibilità di svolgere la propria attività lavorativa dal proprio domicilio (contrariamente a quanto previsto dall'Accordo tra Svizzera e Francia sul telelavoro transfrontaliero)
- Infatti, **non vi è scambio di informazione** tra Svizzera e Italia in merito ai giorni svolti in telelavoro dal proprio domicilio
- È il **dipendente frontaliere** che dovrebbe **annunciarsi spontaneamente** alle autorità fiscali qualora dovesse **superare il limite del 25%** del telelavoro

### 1.7.2 Definizione di telelavoro

- **Non vi è una definizione** codificata all'interno del **diritto privato svizzero** che definisca il telelavoro
- **A livello internazionale**, generalmente, si comprende la fattispecie in cui il lavoratore si trova a svolgere la **propria attività lavorativa**, pur mantenendo un costante contatto con la realtà aziendale, tramite dispositivi digitali **da un luogo differente rispetto all'usuale sede di lavoro**

## 1.7.2 Definizione di telelavoro

(continuazione)

- A seguito dell'introduzione della Legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale in vigore dall'1.1.2025, **è stato introdotto a livello LIFD l'art. 5 cpv. 1 lett. a<sup>bis</sup>:**

*Le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se **esercitano un'attività lucrativa dipendente per un datore di lavoro con sede, amministrazione effettiva o stabilimento d'impresa in Svizzera e, in virtù della convenzione internazionale applicabile in ambito fiscale conclusa con lo Stato confinante interessato, alla Svizzera è accordato il diritto di imposizione dell'attività lucrativa esercitata all'estero***

- Il nuovo articolo si è reso necessario per garantire che un lavoratore domiciliato all'estero sia **assoggettato all'imposta anche se l'attività lavorativa è svolta al di fuori della Svizzera**

## 1.7.2 Definizione di telelavoro

(continuazione)

- Occorreva infatti una **base legale di diritto interno** per consentire alla Svizzera la **potestà impositiva** attribuita dalla disciplina internazionale
- La norma è circoscritta ai **cinque Stati confinanti** con il nostro Paese e al diritto di imposizione del telelavoro attribuito alla Svizzera

### 1.7.3 Il telelavoro secondo l'Accordo amichevole del 28.11.2023

- Il lavoratore frontaliere può svolgere al massimo il 25% della sua attività lavorativa dipendente in modalità di telelavoro **presso il proprio domicilio nello Stato di residenza** nel corso di un anno civile
- Diversamente detto **non sembrerebbe essere possibile** svolgere l'attività lavorativa dipendente in modalità di **telelavoro** presso l'abitazione di **vacanza al mare** o in **montagna**

### 1.8 La correzione dell'imposta alla fonte

- Qualora un dipendente frontaliere dovesse allestire la **dichiarazione fiscale in Italia** (superamento del limite dei giorni di non rientro quotidiano al proprio domicilio, di telelavoro effettuato o di trasferte di lavoro) è **necessario correggere l'imposta alla fonte** trattenuta dal datore di lavoro
- Teoricamente il dipendente frontaliere dovrebbe aprire una **procedura amichevole** tra i due Stati (doppia imposizione) per modificare l'imposizione alla fonte
- Sembrerebbe tuttavia sufficiente che il **dipendente frontaliere presenti copia della dichiarazione fiscale italiana** alle autorità fiscali svizzere per ottenere la restituzione parziale dell'imposta alla fonte trattenuta

## 1.8 La correzione dell'imposta alla fonte

(continuazione)

- **Non vi è un termine** entro il quale dover presentare questa richiesta di correzione
- Il termine del **31 marzo dell'anno successivo** a quello fiscale è relativo alla presentazione all'autorità fiscale della **richiesta di tassazione ordinaria ulteriore** (TOU)
- La DdC **non si aspetta molti di questi casi** (imposizione in Italia maggiore di quella in Svizzera)

## 1.9 Considerazioni conclusive

- Il primo round di **scambio d'informazioni** ha evidenziato come ci siano già **molti nuovi frontalieri fiscali**
- A livello di mercato del lavoro è **troppo presto** per **tirare** delle prime **conclusioni**
- Vi sono ancora alcuni punti "delicati" tra i due Stati, quali l'**applicazione del Decreto Omnibus**
- Il **datore di lavoro non deve comunicare** informazioni in merito al **telelavoro** e/o ai **giorni di non rientro** al proprio domicilio alle autorità svizzere
- È quindi il **dipendente** frontaliere che deve annunciarsi **spontaneamente** alle autorità fiscali italiane e svizzere in caso di superamento dei limiti

## 1.9 Considerazioni conclusive

(continuazione)

- Ad oggi **non ci risulta** che l'**Italia** abbia implementato una **verifica sistematica per controllare** la percentuale di telelavoro o dei gironi di non rientro al proprio domicilio
- Sembrerebbe che finora l'**Italia non abbia rivendicato** un'imposizione in Italia di **dipendenti frontalieri** che hanno **superato** il limite del **telelavoro** o del **non rientro** quotidiano al proprio domicilio
- Vi sono **diverse variabili** che non permettono un controllo sistematico (ad es. malattie, vacanze, car pooling)
- Vi sono invece casi di **contestazione di residenza tra i due Paesi**, dove l'Italia rivendica l'assoggettamento e quindi l'imponibilità di **dipendenti con permesso B**, con **salari superiori a CHF 300'000** e **famiglia residente in Italia**
- Continueremo a **seguire gli sviluppi** su questi temi e vi terremo aggiornati