

di Niccolò Figundio

Pandemia, stato d'emergenza e telelavoro: conseguenze nei rapporti fiscali italo-elvetici

Il 17 febbraio 2022, le autorità elvetiche hanno posto fine a gran parte delle restrizioni derivanti dalla pandemia COVID-19. Anche l'Italia, pur più timidamente, sembra avviarsi verso il superamento della legislazione emergenziale: lo stato d'emergenza sanitaria, attualmente esteso sino al 31 marzo 2022¹, secondo il governo italiano non sarà ulteriormente prorogato.

La probabile conclusione della stagione pandemica determinerà importanti conseguenze giuridiche, anche riguardo ai rapporti economici – e fiscali – tra Svizzera e Italia. Notevoli effetti vi saranno anche circa il tema del telelavoro (o *home working*) transfrontaliero.

In questo breve contributo, si cercherà di mettere a fuoco le principali differenze tra la regolamentazione ordinaria di tale fattispecie e quella attualmente in vigore, ancora condizionata dal momento emergenziale, avendo riguardo all'ipotesi di un lavoratore, domiciliato in Italia, dipendente di un datore di lavoro svizzero.

La convenzione contro le doppie imposizioni tra Svizzera e Italia e l'accordo del 1974

Le prestazioni di lavoro transfrontaliere, coinvolgendo la potestà impositiva di due diversi Stati sovrani, devono essere analizzate non solo dal punto di vista dell'ordinamento interno, ma soprattutto da quello del diritto tributario internazionale. I rapporti tra gli ordinamenti fiscali svizzero e italiano sono anzitutto regolati, in via generale, dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Svizzera e Italia (di seguito, "Convenzione") conclusa nel 1976. La Convenzione prevede (cfr. art. 15) che le remunerazioni derivanti da un'attività lavorativa dipendente siano tas-

sate soltanto nello Stato contraente di residenza del lavoratore (tassazione *esclusiva*), salvo qualora la prestazione lavorativa sia svolta nell'altro Stato contraente: in quest'ultimo caso, le remunerazioni saranno imponibili in entrambi gli Stati (tassazione *concorrente*). In concreto, il salario di fonte svizzera percepito dal lavoratore domiciliato in Italia sarebbe dunque tassato sia in Svizzera (stato della *fonte*) che in Italia (stato della *residenza*).

Questo regime ordinario subisce però una fondamentale eccezione, prevista dall'*Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo alla imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni*

italiani di confine del 3 ottobre 1974 (di seguito, "Accordo del 1974"). L'art. 1 dell'Accordo del 1974 prevede, infatti, la tassazione esclusiva in Svizzera del reddito derivante da un'attività di lavoro dipendente ivi prestata. Criterio determinante per l'applicazione di tale regime risulta, dunque, il luogo in cui l'attività lavorativa viene concretamente svolta. Inoltre, l'ambito di applicazione territoriale dell'Accordo del 1974 risulta limitato ai soli Cantoni Ticino, Grigioni e Vallese, quali luoghi di svolgimento delle prestazioni lavorative (cfr. art. 2 dell'Accordo del 1974).

Circa le modalità di imposizione previste dal diritto fiscale elvetico, in questa sede è sufficiente rilevare che il lavoratore frontaliere risulta, in Svizzera, assoggettato all'imposta alla fonte, trattenuta mensilmente dal datore di lavoro sul salario. Tale imposta, alla luce dell'Accordo del 1974, esaurisce la tassazione dovuta dal lavoratore.

Va altresì notato che questo trattamento fiscale – assai favorevole – è

riservato solo ai soggetti che rientrano nella nozione dei c.d. "frontalieri fiscali": ovvero i lavoratori che risiedono nei comuni italiani posti entro 20km dalla frontiera con la Confederazione (c.d. "fascia di confine").² I soggetti che non rispettano tale requisito sono, invece, assoggettati ad imposizione anche in Italia, pur con alcuni correttivi.³

Il telelavoro nel quadro convenzionale italo-elvetico

Da quanto sinora accennato circa il regime agevolativo previsto dall'Accordo del 1974, risulta evidente come ad esso sfuggano le remunerazioni relative ad attività di lavoro dipendente prestate nello stesso Stato di residenza del lavoratore ossia, nel caso in commento, in Italia. Ciò pur se il lavoratore sia alle dipendenze di un datore di lavoro con sede in Svizzera: in tal caso non risulta infatti verificato il requisito relativo alla prestazione dell'attività nello Stato della fonte.

Sommariamente, la conseguenza

sarà che il salario del lavoratore risulterà soggetto all'imposta alla fonte elvetica solo con riferimento ai giorni di lavoro eventualmente prestati in Svizzera; per quelli prestati in Italia, il dipendente sarà invece soggetto a tassazione ordinaria in tale Stato. Pertanto, un dipendente di un datore di lavoro svizzero che presti la propria attività lavorativa permanentemente ed esclusivamente in telelavoro dall'Italia sarà assoggettato ad imposizione esclusiva in Italia (cfr. art. 15 della Convenzione).

Non si può fare a meno di notare, a tal riguardo, che una simile situazione andrebbe anche attentamente considerata alla luce delle disposizioni della Convenzione (cfr. art. 7) relative alle modalità di tassazione degli utili d'impresa: si dovrebbe infatti valutare (alla luce della prassi fiscale dei due Stati coinvolti, nonché delle linee guida internazionali) se la presenza del lavoratore in Italia risulti qualificabile come una "stabile organizzazione" dell'impresa elvetica datrice di lavoro (cfr. art. 5 Convenzione). In caso affermativo, ne deriverebbe l'attrazione (ancorché parziale) dell'utile dell'impresa elvetica in Italia, ove dovrebbe essere assoggettato ad imposizione.

Senza qui dilungarci, in tutti i casi in cui vi siano dipendenti in telelavoro transfrontaliero sarà dunque opportuno, per il datore di lavoro, valutarne attentamente la funzione, le modalità operative e ogni aspetto utile a scongiurare tale eventualità.

L'accordo emergenziale del giugno 2020

Questo quadro normativo ha subito, in modo dirompente, gli effetti della pandemia COVID-19 che ha im-



posto, in tutto il mondo, l'adozione di misure restrittive degli spostamenti. Era dunque inevitabile che tale situazione si riverberasse immediatamente sui soggetti che, per scopi professionali, varcavano quotidianamente le frontiere nazionali: in primo luogo, appunto i lavoratori frontalieri.

L'enorme danno patito dall'economia mondiale, tuttavia, si è potuto mitigare grazie allo sviluppo e alla diffusione di forme di telelavoro, imperniate – anzitutto – sulla possibilità di svolgere le proprie attività professionali da un luogo diverso da quello della sede aziendale, ed in particolare dallo stesso domicilio del lavoratore.

In concreto, ciò ha comportato che le prestazioni lavorative fossero (e lo siano tuttora, in larga parte) svolte direttamente nello Stato di residenza dei dipendenti, ossia, nel caso oggetto del presente contributo, in Italia. L'applicazione del regime ordinario di cui all'art. 15 della Convenzione (vedi *supra*, par. 2) avrebbe comportato una grande confusione nelle relazioni fiscali internazionali e specialmente un'estrema complicazione degli adempimenti dovuti dai lavoratori frontalieri.

Per porre rimedio a tale situazione, il 18-19 giugno 2020 Italia e Svizzera hanno concluso un accordo amichevole ("Accordo del 2020") per precisare che le prestazioni svolte in telelavoro in Italia da parte di lavoratori frontalieri dal 24 febbraio 2020 saranno considerate svolte in Svizzera, ai fini dell'applicazione del regime di tassazione esclusiva in Svizzera previsto dall'Accordo del 1974.

L'Accordo del 2020 è tacitamente rinnovabile, a partire dal 30 giugno 2020, di mese in mese e cesserà di essere applicabile l'ultimo giorno del mese

in cui l'ultimo dei due Stati avrà "posto fine alle misure sanitarie governative che limitano o sconsigliano la normale circolazione delle persone fisiche" (cfr. art. 3, cpv. 2). È anche previsto che "Le autorità competenti si accorderanno preventivamente su tale data" (ivi).

Il superamento della pandemia e il nuovo accordo all'orizzonte

Come accennato in premessa, la Svizzera ha già posto fine alle misure emergenziali connesse alla pandemia e anche l'Italia, salvo ripensamenti, archivierà lo "stato d'emergenza" sanitario il 31 marzo 2022.

Nel frattempo, nuove nubi si sono tuttavia addensate sull'Europa: il conflitto scatenatosi tra Russia e Ucraina ha indotto gli Stati ad adottare nuove misure speciali. In particolare, il governo italiano ha disposto⁴, sino al 31 dicembre 2022, un nuovo "stato d'emergenza" per far fronte alle gravi contingenze internazionali. Tuttavia, questi ultimi provvedimenti vanno tenuti distinti da quelli legati alla pandemia COVID-19 e pertanto non comportano effetti circa la regolamentazione della fattispecie qui in commento.

Senza qui avventurarsi in improvvise previsioni, pare comunque che la situazione, quantomeno dal punto di vista sanitario, sia sulla via della normalizzazione. Sembra dunque prossima ad avverarsi la condizione posta dall'Accordo del 2020 circa la cessazione del regime speciale per il telelavoro: a partire dalla sua decadenza, tornerà applicabile il regime ordinario previsto dall'Accordo del 1974 e dalla Convenzione (v. *supra* par. 2). I datori di lavoro elvetici dovranno, dunque, attentamente monitorare la situazione per adempiere correttamente i propri obblighi e scongiurare conseguenze indesiderate quanto alla propria posizione fiscale.

In ultimo, bisogna notare che sull'assetto sinora illustrato incombe il nuovo accordo sulla tassazione dei frontalieri concluso da Svizzera e Italia il 23 dicembre 2020. Tale accordo – attualmente in fase di ratifica – prevede il superamento del vecchio Accordo del 1974 e, in estrema sintesi, la tassazione concorrente in entrambi gli Stati del reddito di lavoro dipendente, pur con un regime speciale a salvaguardia degli attuali frontalieri.

** Il presente contributo si riferisce allo stato al 10 marzo 2022.*

¹Cfr. Decreto-Legge 24 dicembre 2021, n. 221.

²In proposito si veda, con riguardo al Canton Ticino, la Direttiva cantonale in ambito imposte alla fonte; la lista dei comuni italiani di frontiera è disponibile su www.ti.ch/fonte.

³Il riferimento è alla c.d. franchigia, attualmente pari a 7.500 euro, prevista dall'art. 1, c. 175, della L. 27.12.2013, n. 147, come modificato dall'art. 1, comma 690, della L. 23.12.2014, n. 190.

⁴Cfr. Decreto-Legge 28 febbraio 2022, n. 16.