

L'impatto del telelavoro sulla localizzazione del reddito

Ernesto-Marco Bagarotto

Professore Associato

Università degli Studi di Milano

ernesto.bagarotto@unimi.it

Fonti normative interne:

- Art. 23 TUIR (in ogni caso rilevante, in prima battuta, per valutazione se reddito di lavoro dipendente può definirsi prodotto in Italia o all'estero)

Fonti normative pattizie:

- Art. 15 Convenzione contro le doppie imposizioni
- Accordo relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri del 23 dicembre 2020 (e precedente accordo del 3 ottobre 1974)
- Protocollo aggiuntivo, come modificato nel maggio/giugno 2024

Professore Associato

Università degli Studi di Milano

ernesto.bagarotto@unimi.it



Regola generale in caso di mancata applicazione dell'Accordo sui frontalieri.

Si considerano prodotti nel territorio dello Stato ... i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato (art. 23 TUIR)

I redditi che un residente in Italia consegue sono imponibili solamente in Italia, a meno che l'attività non venga svolta in Svizzera.

Nel caso in cui l'attività lavorativa sia svolta in Svizzera, vi sarà potestà concorrente.

Quest'ultima previsione viene derogata (e si torna alla tassazione esclusiva in Italia) se ricorrono tre requisiti:

- Il beneficiario soggiorna in Svizzera meno di 183 giorni
- Le remunerazioni sono pagate da un soggetto non residente in Svizzera
- L'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione del datore in Svizzera

Professore Associato

Università degli Studi di Milano

ernesto.bagarotto@unimi.it



Regola in caso di applicazione dell'Accordo sui frontalieri del 2020.

I salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe ricevute dai lavoratori frontalieri e pagate da un datore di lavoro quale corrispettivo di un'attività di lavoro dipendente, sono imponibili nello Stato contraente in cui l'attività di lavoro dipendente viene svolta.

Tuttavia, l'imposta così applicata non può eccedere l'80 per cento dell'imposta risultante dall'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche applicabile nel luogo in cui l'attività di lavoro dipendente viene svolta, ivi incluse le imposte locali sui redditi delle persone fisiche. Lo Stato di residenza assoggetta a sua volta ad imposizione ed elimina la doppia imposizione.

Si passa così da criterio di tassazione esclusiva nel Paese di svolgimento dell'attività lavorativa ad un criterio di tassazione concorrente e basato su un criterio di reciprocità.

La doppia imposizione viene scongiurata con riconoscimento del credito d'imposta nel Paese di residenza.

Professore Associato

Università degli Studi di Milano

ernesto.bagarotto@unimi.it

Presupposto applicazione dell'Accordo sui frontalieri.

L'Accordo individua

- l'«area di frontiera» (Grigioni, Ticino e Vallese; Lombardia, Piemonte, Valle d'Aosta e la Provincia Autonoma di Bolzano)
- l'espressione «lavoratore frontaliere», cioè il residente di uno Stato contraente che:
 - i) 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,
 - ii) svolge 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) ritorna, **in linea di principio, quotidianamente** al proprio domicilio principale nello Stato di residenza ai sensi del punto i,

Professore Associato

Università degli Studi di Milano

ernesto.bagarotto@unimi.it



Incidenza del telelavoro sull'applicazione dell'Accordo

Il Protocollo è stato modificato per chiarire due aspetti estremamente delicati:

- al lavoratore frontaliere è consentito, in linea di principio, di non rientrare quotidianamente al proprio domicilio nello Stato di residenza, **per motivi professionali**, per un massimo di 45 giorni in un anno civile. I giorni di ferie e di malattia non sono conteggiati in questo limite;
- il lavoratore frontaliere (anche se beneficia del regime transitorio) può svolgere al massimo il 25 per cento della sua attività di lavoro dipendente in modalità di telelavoro **presso il proprio domicilio** nello Stato di residenza nel corso di un anno civile, senza che ciò comporti alcuna modifica dello *status* di lavoratore frontaliere ai sensi dell'Accordo. ... Non intervenendo alcuna modifica dello *status* di lavoratore frontaliere, nonostante l'articolo 3 dell'Accordo, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe ricevute dai lavoratori frontalieri e pagate da un datore di lavoro quale corrispettivo di un'attività di lavoro dipendente, svolta in modalità di telelavoro presso il proprio domicilio nello Stato di residenza, fino a un massimo del 25 per cento del tempo di lavoro, **sono considerati, ai fini dell'imposizione, quali giorni di lavoro svolti nell'altro Stato contraente presso il datore di lavoro**

Professore Associato

Università degli Studi di Milano

ernesto.bagarotto@unimi.it



Mancato rispetto dei limiti previsti nel Protocollo.

Entro i limiti (quantitativi e oggettivi) stabiliti dal Protocollo il telelavoro non incide su localizzazione del reddito. Superati tali limiti dovrebbe meno la possibilità di applicare l'Accordo, poiché non si realizza il requisito di cui all'art. 2, par. 1, lett. b), nn. ii) e iii).

Oltre i citati limiti troverà applicazione la normativa «ordinaria».

Secondo l'impostazione sposata dall'Amministrazione finanziaria italiana:

- la «parte» di reddito riferibile al lavoro da remoto sarebbe tassabile solo in Italia
- la «parte» di reddito rimanente dovrà essere assoggettata a tassazione concorrente in Italia (Stato di residenza) e in Svizzera (Stato della fonte) e l'eventuale doppia imposizione sarà eliminata in Italia, ai sensi delle disposizioni contenute nell'articolo 24, paragrafo 2, della Convenzione.

Professore Associato

Università degli Studi di Milano

ernesto.bagarotto@unimi.it

Alcune considerazioni finali:

- Rischio mancato riconoscimento credito d'imposta
- Incidenza su residenza alla luce delle modifiche ad art. 2 del TUIR
- Possibile disequilibrio tra fiscalità dei Paesi dei datori di lavoro (che riconoscono in deduzione costo del lavoro) e Paesi dei lavoratori (che tassano i corrispondenti salari e stipendi).

Professore Associato

Università degli Studi di Milano

ernesto.bagarotto@unimi.it