

## Lavoratori frontalieri: un quotidiano esercito di migranti

18 Febbraio 2021

Paolo Parisi

### Abstract

Il nuovo accordo tra Italia e Svizzera in tema di lavoratori frontalieri, siglato il 23 dicembre 2020, offre lo spunto per rispolverare la variegata disciplina tributaria dei lavoratori che operano in area di frontiera con l'obiettivo di codificare e definire quelli che sono gli ambiti soggettivi, la localizzazione della tassazione reddituale e, ancora una volta, la contrapposizione che esiste tra la disciplina domestica e quella convenzionale che, in alcuni rari casi, mostra essere la migliore soluzione impositiva possibile per il lavoratore migrante: stiamo parlando di un popolo di lavoratori di circa 600.000 unità che quotidianamente varcano i nostri confini verso il luogo di lavoro estero.

### Indice:

1. Frontaliere o mio frontaliere
2. Regime di tassazione dei lavoratori frontalieri
3. Il lavoratore frontaliere "svizzero"
4. Benedetta franchigia e foreign tax credit
5. Spunti conclusivi

#### 1. Frontaliere o mio frontaliere

Partiamo dalla corretta definizione del **frontaliere** (dal francese *frontalier* "limitrofo"), **considerato l'abitante di una zona di frontiera, che passa giornalmente il confine per recarsi al lavoro nello stato confinante**: si tratta, in particolare, di quei soggetti che, residenti in luoghi vicini al confine, quotidianamente si recano in uno stato estero confinante con l'Italia o in zone di frontiera per recarsi al lavoro e la sera rientrano presso la loro residenza in Italia.

**Nella normativa comunitaria, l'espressione "lavoratore frontaliere" designa qualsiasi lavoratore occupato sul territorio di uno Stato membro e residente sul territorio di un altro Stato membro (criterio politico), dove torna in teoria ogni giorno o almeno una volta alla settimana (criterio temporale): questa definizione, che, oltre agli elementi intrinseci dello spostamento dal domicilio al luogo di lavoro attraverso una frontiera, conserva la condizione temporanea del ritorno quotidiano o settimanale al domicilio, si applica tuttavia solamente alla protezione sociale dei lavoratori in questione all'interno dell'Unione europea.**

In campo fiscale, le convenzioni bilaterali di doppia imposizione, che determinano il regime fiscale dei lavoratori frontalieri, fissano invece definizioni maggiormente restrittive, che impongono inoltre un criterio spaziale, secondo il quale il fatto di risiedere e lavorare in una zona frontaliere in senso stretto, definita in modo variabile in ciascuna convenzione fiscale, è considerato un elemento costitutivo del concetto di lavoro frontaliere. Nell'**accordo Italia e Confederazione elvetica**, ad esempio, **il lavoratore frontaliere è il soggetto che risiede in un Comune che si trova, anche parzialmente, nella zona di 20 km dal confine con l'altro Stato, i quali ritornano quotidianamente al proprio domicilio**. Il primo punto fermo è che il frontaliere impersona quel soggetto che, appunto, risiede in Italia e quotidianamente si reca in zone di frontiera (Francia, Austria, Slovenia, Svizzera, Repubblica di San Marino e Stato della Città del Vaticano) o Paesi limitrofi (Principato di Monaco) per svolgere la prestazione di lavoro: in assenza, nel nostro ordinamento, di una nozione di lavoratore frontaliere, la prassi ministeriale (circolare n. 1/E/2001) ha definito il lavoratore frontaliere come colui che, pur essendo residente in Italia, presta la propria attività lavorativa all'estero ponendo particolare attenzione al requisito dello spostamento quotidiano del lavoratore dall'Italia verso una zona di confine con rientro nel luogo di residenza. Come a dire che la qualifica di lavoratore frontaliere deve possedere alcuni puntuali requisiti come la residenza sul territorio dello Stato, un rapporto di lavoro subordinato con un datore di lavoro di uno Stato di confine o limitrofo e il quotidiano trasferimento da e verso la sede di lavoro.

## **2. Regime di tassazione dei lavoratori frontalieri**

**Una volta identificato il frontaliere e in assenza di una competenza comunitaria precisa, il regime fiscale al quale sono soggetti i lavoratori frontalieri va ricercato interamente nelle convenzioni fiscali bilaterali firmate dagli Stati europei al fine di evitare la doppia imposizione sui redditi transnazionali: e la bellezza di questa materia sta proprio nel fatto che le regole e i criteri convenzionali variano da un caso all'altro, e si può avere da un lato, una tassazione del frontaliere nello Stato di residenza (come avviene nei rapporti tra Francia e Belgio), dall'altro, un'imposizione nello Stato del luogo di produzione del reddito (come avviene nei rapporti tra Germania e Olanda) o, ancora, una tassazione in entrambi gli Stati come previsto nei rapporti tra Germania e Svizzera.**

La maggior parte degli Stati europei nei modelli convenzionali bilaterali, in ossequio alla convenzione modello dell'OCSE riguardante la doppia imposizione sul reddito e sul capitale, prevedono una regola generale di imposizione nello Stato del luogo di lavoro nel caso in cui la persona risieda in uno Stato e lavori in un altro: sono poi gli accordi in materia di lavoro frontaliere, contenuti nei trattati interstatali di doppia imposizione, che, quando il contribuente abita nella regione frontaliere di uno Stato e lavora nella regione frontaliere di un altro Stato e a condizione che lo stesso ritorni regolarmente al suo domicilio, stabiliscono il modello di tassazione che i singoli Stati intendono adottare scegliendo tra il diritto di tassazione nello Stato di residenza piuttosto che nello Stato di produzione del reddito. Questa scelta viene evidenziata negli accordi con la presenza dell'avverbio "soltanto" *...sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta* significando la scelta di una tassazione esclusiva in uno Stato piuttosto che nell'altro.

### **3. Il lavoratore frontaliere "svizzero"**

Se focalizziamo la nostra attenzione sul caso del frontaliere residente in Italia che lavora quotidianamente in Svizzera l'analisi del nuovo accordo tra Italia e Svizzera in tema di lavoratori frontalieri, siglato lo scorso 23 dicembre e presumibilmente in vigore dal 2022, che andrà a sostituire quello vigente del 3 ottobre 1974 consente di comprendere meglio quanto finora scritto. **Tenuto conto che il frontaliere "svizzero" è ora definito come il soggetto che è fiscalmente residente in un comune che si trova nella zona di 20 km dal confine con l'altro Stato contraente, e che svolge una attività di lavoro dipendente nell'area di frontiera dell'altro Stato contraente, per un datore di lavoro residente, per una stabile organizzazione o per una base fissa e che il lavoratore ritorna quotidianamente al proprio domicilio principale nello Stato di residenza si potrà configurare che:**

-

gli attuali frontalieri (cioè i lavoratori che all'entrata in vigore del nuovo accordo o che tra il 31 dicembre 2018 e la data di entrata in vigore dello stesso, svolgono o hanno svolto un'attività di lavoro dipendente in Svizzera per un datore di lavoro elvetico) **sono soggetti alle norme ancora in vigore del precedente accordo, per cui il reddito del frontaliere è imponibile “soltanto” in Svizzera e a titolo di compensazione i Cantoni Ticino, Vallese e Grigioni provvederanno a versare, sino al 2033, all'Italia il 40% delle imposte pagate dai medesimi soggetti;**

- i futuri e nuovi frontalieri (cioè le persone che entreranno nel mercato del lavoro in qualità di frontalieri a decorrere dalla data di entrata in vigore del nuovo accordo) transiteranno ad un regime di **“tassazione concorrente”** generalizzata (determinata dall'assenza dell'avverbio **“soltanto”**): nella sostanza, **questi nuovi frontalieri verranno tassati in Svizzera con un'imposta non eccedente l'80% delle imposte** (comprese quelle locali) che verrebbero prelevate in via ordinaria e in Italia verrà concesso al frontaliere il credito per l'imposta pagata all'estero, evitando in tal modo la doppia imposizione.

Si attua, nella sostanza, una vera e propria contrapposizione tra il sistema di tassazione esclusiva nello Stato di produzione del reddito valido per gli attuali lavoratori frontalieri e il sistema di tassazione concorrente in cui le retribuzioni percepite dal frontaliere residente in Italia per il lavoro svolto nello Stato elvetico sono sottoposte a tassazione **“anche”** in quest'ultimo e non più **“soltanto”**.

#### **4. Benedetta franchigia e foreign tax credit**

Qualora la tassazione del frontaliere fosse concorrente e, quindi anche domestica, **il reddito di lavoro dipendente prestato in zone di frontiera non concorre alla formazione del reddito complessivo fino al limite di euro 7.500**: la franchigia equivale all'esclusione da imposizione e deve essere rapportata ai singoli periodi di paga, al fine di realizzare un prelievo equilibrato nel periodo d'imposta. Nel citato accordo italo svizzero è stata annunciata l'intenzione di estendere a 10.000 euro la franchigia oggi quantificata in 7.500 euro e a prevedere la non imponibilità degli assegni familiari erogati dagli enti previdenziali dello Stato in cui il frontaliere presta il proprio lavoro. La franchigia è considerata al pari di un reddito esente e, come tale, obbliga il frontaliere a riproporzionare il foreign tax credit spettante: come a dire che un reddito frontaliere di 30.000 euro e imposte elvetiche per 9.000 euro determinano un imponibile italiano di 22.500 euro e un recapture massimo di imposte estere di 6.750 euro.

#### **5. Spunti conclusivi**

Il passaggio dal vecchio al nuovo accordo stipulato con la Svizzera in tema di frontalieri delinea un quadro che può essere così sintetizzato:

- il vecchio/attuale frontaliere **“fascia 20 km”** continuerà ad essere tassato **“soltanto”** in Svizzera (tassazione esclusiva). Il frontaliere residente a Como è tassato soltanto in Svizzera;
- il futuro frontaliere **“fascia 20 km”**, in assenza dell'avverbio **“soltanto”**, sarà soggetto a tassazione concorrente nei due Stati: in Svizzera l'imposta non potrà eccedere l'80% dell'imposta risultante dall'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, ivi comprese le imposte locali mentre in Italia il frontaliere residente godrà della franchigia (7.500 euro oggi e in futuro 10.000 euro) e applicherà il foreign tax credit per recuperare le imposte pagate per il reddito di fonte estera/svizzera. Il frontaliere residente a Como verrà tassato sia in Svizzera (limite imposte elvetiche 80%) che in Italia (con franchigia e foreign tax credit riproporzionato);

- il lavoratore frontaliere “*non fascia 20 km*” subisce e subirà la tassazione concorrente nei due Stati: in Svizzera il reddito prodotto verrà assoggettato integralmente a imposizione elvetica mentre in Italia lo stesso reddito verrà tassato tenuto conto della franchigia e soprattutto del recapture delle imposte pagate a titolo definitivo in Svizzera. Il frontaliere residente a Milano è e sarà tassato sia in Svizzera che in Italia (con franchigia e foreign tax credit riproporzionato).

La tassazione del reddito di fonte estera in Italia transita:

- dalla compilazione del quadro RC del modello REDDITI PF;
- dal recapture delle imposte estere definitive mediante credit tax articolo 165 del TUIR compilando il quadro CR del modello REDDITI PF.

**TAG:** *tasse, svizzera, Lavoratore frontaliere*

---

### **Avvertenza**

*La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.*