

**Risposta n. 171/2023**

***OGGETTO: Tassazione dei redditi prodotti dai lavoratori frontalieri. Efficacia temporale dell'Accordo Covid tra Italia e Svizzera.***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

L'Istante (di seguito, l'Istante o il Contribuente) riferisce di aver presentato, in data XXXX, alla Direzione Regionale ... dell'Agenzia delle Entrate, un'istanza di interpello ("la prima istanza") concernente l'applicazione dell'Accordo tra l'Italia e la Svizzera del 3 ottobre 1974, relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei comuni italiani di frontiera (di seguito, "l'Accordo sui frontalieri" o "l'Accordo del 3 ottobre 1974"), i cui articoli da 1 a 5 costituiscono parte integrante della Convenzione tra i due Paesi per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge 13 dicembre 1978, n. 943, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 4, dello stesso Trattato internazionale. In particolare, con la prima istanza il Contribuente aveva chiesto il parere

dell'Agenzia delle Entrate in merito all'applicazione dell'Accordo sui frontalieri nella fattispecie in cui l'Istante, residente in un Comune di frontiera, dovesse prestare, a partire dal giorno y dell'anno 2021, un'attività di lavoro dipendente in una località situata in uno dei Cantoni svizzeri di frontiera, avendo, tuttavia, la facoltà di svolgere la stessa attività da remoto a domicilio sino ad un ammontare complessivo del 25 per cento dei giorni lavorativi in un anno solare.

Nella risposta, la predetta Direzione Regionale ha concluso che, in vigore dell'Accordo amichevole firmato a Berna il 18 giugno 2020 e a Roma il 19 giugno 2020 (di seguito, "l'Accordo Covid" o "l'Accordo del 19 giugno 2020"), l'Istante potrà essere legittimato, anche se parte dell'attività lavorativa viene svolta in "*smart working*" presso la propria abitazione in Italia, ad applicare l'articolo 1 dell'Accordo del 3 ottobre 1974, che prevede la tassazione esclusiva nello Stato in cui l'attività lavorativa è svolta.

Ciò posto, l'Istante chiede se, dopo la cessazione dell'efficacia dell'Accordo Covid, potrà essere considerato un lavoratore frontaliero ai fini dell'applicazione del citato articolo 1 dell'Accordo del 3 ottobre 1974, con conseguente assoggettamento ad imposizione esclusiva del reddito da lavoro dipendente in esame in Svizzera, anche se continuerà a svolgere parte dell'attività lavorativa presso la propria abitazione situata in Italia.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Per quel che concerne la definizione di lavoratori frontalieri, l'Istante ribadisce quanto già sostenuto nella prima Istanza, nel senso che né l'Accordo sui frontalieri né la vigente Convenzione tra Italia e Svizzera per evitare le doppie imposizioni chiariscono

se, ai fini del riconoscimento della qualifica di frontaliero, l'attività lavorativa debba essere svolta esclusivamente o solo abitualmente in Svizzera. Secondo l'Istante, più che alla prassi applicativa maturata dall'Agenzia delle Entrate, occorre far riferimento ai Regolamenti Comunitari (rispettivamente n. 883/2004 e n. 987/2009 che trovano applicazione negli specifici rapporti con la Svizzera) che accordano ai lavoratori frontalieri l'applicazione, per quanto riguarda il coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, della sola legislazione dello Stato ove ha sede il datore di lavoro anche nell'ipotesi in cui una parte dell'attività lavorativa, purché inferiore al 25 per cento della retribuzione e/o dell'orario di lavoro, sia svolta in modalità *smart working* nello Stato di residenza del lavoratore. Pertanto, analogamente a quanto previsto dalla citata normativa comunitaria nonché in considerazione della ratio della normativa tributaria sui lavoratori frontalieri, costituita dalla necessità di compensare il disagio dello spostamento tra due diversi Paesi che sussiste anche nell'ipotesi in cui il lavoratore svolga una parte marginale della sua attività in Italia, il Contribuente ritiene gli debba essere riconosciuta la qualifica di lavoratore frontaliero anche successivamente alla cessazione dell'efficacia dell'Accordo Covid, con conseguente applicazione alla totalità dei redditi di lavoro dipendente in esame delle disposizioni contenute nell'articolo 1 dell'Accordo del 3 ottobre 1974.

In conclusione, l'Istante ritiene tali redditi, anche se percepiti dopo la cessazione dell'efficacia dell'Accordo sui frontalieri, dovranno essere assoggettati ad imposizione esclusiva in Svizzera e, pertanto, non dovranno essere riportati in dichiarazione in Italia.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Occorre preliminarmente osservare che la fattispecie rappresentata dall'Istante non presenta sostanziali elementi di novità rispetto a quella esposta nella prima istanza cui la Direzione Regionale ha fornito risposta con la citata nota n. XXXX/YYYY. Pertanto, relativamente all'interpello in esame, la scrivente fa rinvio al parere reso nella sopra citata nota della Direzione Regionale, fornendo, di seguito, ulteriori chiarimenti unicamente in relazione all'ulteriore precisazione richiesta dall'Istante, riguardante il trattamento fiscale da riservare ai redditi in esame a seguito della cessazione dell'efficacia dell'Accordo Covid.

Al riguardo, si rileva che, secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, (cfr. anche circolare del 3 gennaio 2001, n.1, paragrafo 1.2.2; circolari del 1° febbraio 2002 n, 15, paragrafo 13, e del 15 gennaio 2003, n. 2, paragrafo 9), devono essere riconosciuti quali lavoratori frontalieri esclusivamente quei lavoratori dipendenti che sono residenti in Italia e che quotidianamente si recano all'estero in zone di frontiera o Paesi limitrofi per svolgere la prestazione lavorativa. Da ciò consegue che una delle condizioni necessarie, secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, al fine di essere considerato un lavoratore frontaliere, è costituita dalla circostanza che il lavoratore si rechi "quotidianamente" in Svizzera per svolgere la propria attività, ossia che il dipendente si rechi nella Confederazione Elvetica in tutti i giorni lavorativi.

Si rileva, pertanto, che, una volta cessata l'efficacia delle disposizioni dettate, in via eccezionale e provvisoria, unicamente dall'emergenza Covid, contenute nell'Accordo amichevole del 19 giugno 2020, non risulterà applicabile alla fattispecie descritta dall'Istante (che svolgerà sino al 25 per cento delle giornate lavorative di un anno solare in *smart working* dalla propria abitazione situata in Italia) quanto stabilito nell'articolo

15, paragrafo 4, della Convenzione Italia - Svizzera per evitare le doppie imposizioni e nell'articolo 1 dell'Accordo del 3 ottobre 1974. Al riguardo, è appena il caso di osservare che il richiamo ai Regolamenti comunitari concernenti la sicurezza sociale, effettuato dall'Istante per interpretare le disposizioni in esame, appare inconferente in quanto i citati Regolamenti non si riferiscono alla normativa tributaria.

Da quanto sopra rappresentato, consegue che il reddito che sarà percepito dal Contribuente, residente in Italia, a fronte della propria attività di lavoro dipendente, svolta per i tre quarti dei giorni lavorativi di un anno solare in Svizzera e per un quarto nel nostro Paese, rientrerà nell'ambito applicativo dell'articolo 15, paragrafo 1, della citata Convenzione tra Italia e Svizzera per evitare le doppie imposizioni, con conseguente tassazione esclusiva dei redditi da lavoro dipendente nello Stato di residenza del Contribuente a meno che tale attività non sia svolta nell'altro Stato contraente il medesimo Trattato internazionale; ipotesi in cui tale reddito dovrà essere assoggettato ad imposizione concorrente in entrambi i Paesi. Per quel che concerne la fattispecie in esame si rileva, pertanto, che:

- la porzione di reddito che sarà maturata durante i giorni in cui il Contribuente presterà la propria attività lavorativa in Svizzera (presumibilmente pari al 75 per cento del totale dei giorni lavorati nell'anno solare) dovrà essere assoggettata a tassazione concorrente in Italia (Stato di residenza del Contribuente) e in Svizzera (Stato della fonte del reddito) e l'eventuale doppia imposizione sarà eliminata in Italia, ai sensi delle disposizioni contenute nell'articolo 24, paragrafo 2, della vigente Convenzione Italia-Svizzera per evitare le doppie imposizioni;

· la quota parte di reddito, percepito a fronte dell'attività lavorativa svolta in Italia, dovrà, invece, essere assoggettata ad imposizione esclusiva nel nostro Paese (in quanto, in tale ipotesi, Stato di residenza e Stato della fonte coincidono - cfr. articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione Italia-Svizzera).

In ogni caso, l'intero reddito di lavoro dipendente in esame dovrà essere riportato nelle relative dichiarazioni dei redditi nel nostro Paese.

**IL DIRETTORE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**