

# I redditi di lavoro dipendente prodotti da frontalieri in Svizzera

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 30 Maggio 2017

dedichiamo una guida di 10 pagine alla dichiarazione dei redditi dei lavoratori frontalieri: sono quei contribuenti che risiedono in Italia, in zone vicino al confine, e che sono dipendenti nei Paesi esteri confinanti; il regime IRPEF di tali soggetti presenta diverse peculiarità, ad esempio per i frontalieri che si recano quotidianamente in Svizzera...

## Aspetti generali



La questione dei lavoratori frontalieri, generalmente intesi come cittadini italiani che lavorano immediatamente al di fuori dei confini nazionali, e in particolare in Svizzera, chiama in causa le disposizioni normative che nel nostro Paese sono intese a dare attuazione al principio della tassazione mondiale dei redditi prodotti dai residenti.

In generale, secondo l'art. 2 del TUIR, sono soggetti passivi dell'IRPEF le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Si considerano inoltre residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato.

Con specifico riferimento alla situazione dei frontalieri che risiedono in Italia ma lavorano in Svizzera, non si pongono tuttavia problemi di corretta individuazione della residenza (che non è posta in discussione), bensì di attuazione di un criterio di tassazione speciale, che prevede l'applicazione di una franchigia detassata fino a un determinato ammontare oltre che del credito di imposta *ex art.* 165 del TUIR per le imposte pagate a titolo definitivo nello Stato estero.

## Chi sono i frontalieri?

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 28.3.2017 ha messo a fuoco definizione, caratteristiche e trattamento tributario dei lavoratori frontalieri, che sono cittadini residenti in uno Stato che lavorano in un'altra nazione.

A livello convenzionale, la base giuridica di riferimento per tale figura si rinviene nella convenzione istitutiva dell'Associazione europea di libero scambio (AELS), firmata a Stoccolma il 4.1.1960, cui aderisce la Confederazione Elvetica.

Nella peculiare situazione dei rapporti tra i due Stati italiano e svizzero, devono essere qualificati come “*lavoratori frontalieri in Svizzera*” i soggetti residenti in un comune italiano il cui territorio sia compreso, in tutto in parte, nella fascia di 20 chilometri dal confine con uno dei cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese, nei quali si recano per svolgere l'attività di lavoro dipendente. Tale attività non deve essere necessariamente prestata in un cantone “frontista” rispetto al Comune di residenza.

## Tassazione e franchigia

L'art. 1, c. 175, della L. **27.12.2013, n. 147** (legge di stabilità 2013), come modificata dall'art. 1, comma 690, della L. 23.12.2014, n. 190 (legge di stabilità 2014), prevede l'applicazione ai redditi di lavoro dipendenti dei frontalieri di una franchigia che opera fino a 7.500 euro (escludendo da tassazione il reddito fino a tale importo), rispetto ai precedenti 6.700 euro.

Questi gli antefatti rispetto alla vigente situazione normativa:

1. l'art. 3, c. 2, della L. n. 388/2000 (finanziaria 2001) aveva disposto la totale esclusione dei redditi in argomento dalla base imponibile fiscale, per gli anni 2001 e 2002;
2. era stata in seguito introdotta una franchigia di 8.000 euro, a opera dell'art. 2, c. 11, della L. n. 289/2002 (finanziaria 2003) per il 2003, poi prorogata per il 2004 dall'art. 2, comma 12, lett. a, della L. n. 350/2003 (finanziaria 2004), per il 2005 dall'art. 1, comma 504, della L. n. 311/2004 (finanziaria 2005), per il 2006 dall'art. 1, c. 122, della L. n. 266/2005 (finanziaria 2006) e per il 2007 dall'art. 1, c. 398, della L. n. 296/2006 (legge finanziaria 2007);

3. La franchigia era stata successivamente riproposta, sempre per l'importo di 8.000 euro e con riferimento ai redditi di lavoro dipendente prestati all'estero in zone di frontiera, dall'art. 1, c. 204, della legge finanziaria per il 2008 (L. n. 244/2007), con applicazione per tre periodi di imposta: 2008, 2009 e 2010;
4. l'art. 1, c. 7-bis, del D.L. n. 194/2009 (convertito dalla L. n. 25/2010), novellando il citato comma 204, ha esteso l'agevolazione al 2011.

La fruizione dell'agevolazione era subordinata alle seguenti condizioni:

- essere persone fisiche residenti in Italia;
- prestare lavoro dipendente in via continuativa, quindi non occasionalmente, e come oggetto esclusivo del rapporto;
- prestare tale lavoro in zone di frontiera o in paesi limitrofi.

L'art. 29, comma 16-*sexies*, del D.L. n. 216/2011 (convertito dalla L. n. 14/2012) ha esteso l'agevolazione anche al 2012, abbassando la soglia della franchigia a 6.700 euro. Da ultimo, la disposizione era stata prorogata per il 2013 dall'art. 1, c. 549, della legge di stabilità 2013 (L. n. 228/2012). Anche per tale annualità era prevista una franchigia di 6.700 euro.

Con tale ultima disposizioni normativa, la franchigia veniva finalmente introdotta "a regime" per i lavoratori frontalieri dall'1 gennaio 2014.

[libprof code="63" mode="inline"]

## Precisazioni

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la propria **circolare 15.1.2003, n. 2/E**, la disposizione sulla franchigia deve intendersi riferita ai soli redditi percepiti dai lavoratori dipendenti che sono residenti in Italia e quotidianamente si recano all'estero in zone di frontiera (quali ad esempio, Francia, Austria, Repubblica di San Marino, Stato della Città del Vaticano) o in paesi limitrofi (quali ad

esempio il Principato di Monaco) per svolgere la prestazione di lavoro. Non rientrano invece in tale disciplina le ipotesi di lavoratori dipendenti, anch'essi residenti in Italia, che, in forza di uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione all'estero in via esclusiva e continuativa, soggiornano all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi. A tali lavoratori si applica, invece, il regime di tassazione speciale previsto dal comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR, il quale prevede la determinazione del reddito sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'art. 4, c. 1, del D.L. 31.7.1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla L. 3.10.1987, n. 398.

## Le garanzie

Il lavoratore dipendente frontaliero viene definito, secondo l'art. 7 della convenzione AELS, come un cittadino di uno Stato membro che ha la sua residenza sul territorio di uno Stato membro, che esercita un'attività retribuita sul territorio dell'altro Stato membro e ritorna al luogo del proprio domicilio di norma ogni giorno, o almeno una volta alla settimana.

I lavoratori frontalieri non hanno bisogno del rilascio di una carta di soggiorno; l'autorità competente dello Stato di impiego può però rilasciare al lavoratore frontaliero dipendente una carta speciale valida per almeno cinque anni o per la durata dell'impiego, se questa è superiore a tre mesi e inferiore a un anno. Tale carta viene rinnovata per almeno cinque anni, purché il lavoratore frontaliero dimostri di esercitare un'attività economica. La carta speciale è valida per tutto il territorio dello Stato che l'ha rilasciata.

L'art. 8 della convenzione riconosce il diritto dei lavoratori dipendenti alla mobilità professionale e geografica su tutto il territorio dello Stato ospitante, che comprende il cambiamento di datore di lavoro, di impiego, di professione e il passaggio da un'attività dipendente a un'attività autonoma, nonché il cambiamento del luogo di lavoro e di soggiorno.

Per quanto previsto dall'art. 9, il lavoratore dipendente cittadino di uno Stato membro non può ricevere un trattamento diverso rispetto a quello riservato ai dipendenti cittadini dell'altro Stato membro nel quale lavora (quanto a retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento).

Sempre nell'art. 9 è previsto che:

- il dipendente e i membri della sua famiglia godono degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie;
- egli fruisce altresì dell'insegnamento delle scuole professionali e dei centri di riadattamento o di rieducazione;
- le clausole contrattuali discriminatorie sono nulle;
- il dipendente cittadino di un altro Stato membro beneficia degli stessi diritti sindacali dei lavoratori "nazionali";
- lo stesso gode di tutti i diritti e vantaggi concessi ai lavoratori dipendenti nazionali per quanto riguarda l'alloggio, ivi compreso l'accesso alla proprietà dell'alloggio;
- nella regione in cui è occupato può iscriversi negli elenchi dei richiedenti alloggio e a tal fine la sua famiglia, rimasta nello Stato di provenienza, è considerata come se fosse residente nella predetta regione.

## **Il patto tra Italia e Svizzera**

Gli aspetti rilevanti che regolano in termini generali il regime dei frontalieri sono contenuti nell'accordo stipulato tra Svizzera e Italia il 03.10.1974, entrato in vigore il 27.03.1979.

In estrema sintesi, la convenzione stabilisce che:

- i salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione del lavoratore frontaliere sono imponibili solamente nello Stato in cui tale attività è svolta (art. 1);
- i cantoni svizzeri (Grigioni, Ticino, Vallese) versano ogni anno ai comuni italiani una parte del gettito fiscale derivante dall'imposizione sui frontalieri (art. 2).

I successivi articoli riguardano le modalità di effettuazione della compensazione finanziaria tra Svizzera e Italia, la previsione di una riunione annuale tra autorità dei due Stati e l'entrata in vigore dell'accordo.

Gli artt. da 1 a 5 dell'accordo in rassegna costituiscono parte integrante della convenzione tra Italia e Svizzera contro le doppie imposizioni (ratificata in Italia dalla L. 23.12.1978, n. 943), come stabilito dall'art. 15, co. 4, di quest'ultima.

### **I chiarimenti forniti**

Per quanto è stato precisato dall'Agenzia delle Entrate nella **risoluzione n. 38/E del 29.3.2017**, devono essere considerati lavoratori frontalieri in Svizzera, ai fini della disciplina convenzionale, i soggetti che siano residenti in un comune italiano il cui territorio sia compreso, in tutto in parte, nella fascia di 20 chilometri dal confine con uno dei cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese.

Se il lavoratore risiede oltre i 20 chilometri dal confine, non è possibile invocare la specifica disciplina dei frontalieri (codificata nell'accordo bilaterale sopra richiamato), ma deve farsi riferimento alla disciplina generale di cui all'articolo 15, comma 1, della convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera (in base alla quale, conformemente al modello OCSE, il dipendente residente in Italia che svolge il proprio lavoro in Svizzera è soggetto alla **tassazione concorrente** di entrambi gli Stati).

I “*riversamenti*” effettuati dai cantoni svizzeri confinanti con l'Italia a beneficio dei comuni italiani di confine hanno la funzione di compensare le spese sostenute da questi ultimi rispetto a causa dei frontalieri che risiedono sul loro territorio e che svolgono l'attività di lavoro dipendente in Svizzera, con tassazione esclusiva in tale Stato.

### **Precisazioni...**

Come si è detto, secondo quanto l'Agenzia sottolinea, è frontaliero svizzero il lavoratore dipendente residente in un comune italiano situato nella fascia di 20 chilometri dai confini dei cantoni svizzeri citati sopra, anche se non si tratta di un cantone “frontista” rispetto al comune di residenza (cioè anche se il cantone non confina con tale comune).

Le premesse rispetto alla pronuncia di prassi sono costituite da un ordine del giorno approvato dal Senato in sede di conversione del D.L. n. 193/2016, con il quale il governo si impegnavo a considerare frontalieri di fascia i residenti in uno dei comuni indicati nei decreti inerenti il ristorno previsto dall'accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera che si recano per lavoro in uno dei Cantoni Vallese-Ticino-Grigioni.

Secondo la ricostruzione fatta dall'Agenzia delle Entrate, l'esecutivo italiano intendeva in sostanza uniformare la nozione di lavoratore frontaliero a quella adottata in sede di ripartizione delle somme relative agli introiti della tassazione svizzera su queste categorie di dipendenti.

È fatto presente al riguardo che, secondo l'art. 3 dello specifico accordo tra Italia e Svizzera, i criteri di ripartizione e utilizzazione delle compensazioni finanziarie, stabiliti con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze richiamato dall'ordine del giorno, emesso da ultimo il 04.08.2016, *“la ripartizione delle somme affluite per compensazione finanziaria viene limitata ai comuni il cui territorio sia compreso, in tutto o in parte, nella fascia di 20 km dalla linea di confine con l'Italia dei tre cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese...”*.

La ripartizione viene operata *“... dividendo l'importo globale della compensazione finanziaria, versata dai tre cantoni summenzionati ... per il numero complessivo dei lavoratori frontalieri residenti, alla data del 31 agosto di ciascun anno, nei 'comuni di confine' e che abbiano svolto nel corso dell'anno attività di lavoro dipendente in uno dei tre cantoni in questione”* (art. 4).

Secondo la lettura dell'Agenzia delle Entrate, l'Italia, quale Stato di residenza, esercita la propria potestà impositiva sui redditi di lavoro dipendente prodotti in Svizzera e, ai sensi dell'**art. 1, c. 175, della L. 27.12.2013, n. 147**, come modificata dall'art. 1, c. 690, della L. 23.12.2014, n. 190, applica la franchigia di euro 7.500, prevista per i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in zone di frontiera.

## **Il credito di imposta**

L'Italia riconosce ai lavoratori frontalieri il credito per le imposte pagate all'estero; in particolare, ai sensi dell'art. 165, c. 10, del TUIR, il credito sarà riconosciuto riducendo l'imposta estera in misura corrispondente al reddito all'estero che ha concorso alla formazione del reddito complessivo.

Sotto il profilo dichiarativo, trattandosi di persone fisiche che operano al di fuori dell'attività di impresa, bisognerà presentare il modello Redditi 2017 (periodo di imposta 2016). È possibile anche fare ricorso al modello 730, ma in tale modello non è prevista la possibilità di determinare il credito di imposta *ex art.* 165.

Si sottolinea che il quadro CE della dichiarazione modello Redditi – persone fisiche è riservato ai soggetti che hanno prodotto all'estero redditi per i quali si è resa definitiva l'imposta ivi pagata al fine di determinare il credito spettante.

Le imposte da indicare sono quelle divenute definitive entro il termine di presentazione della dichiarazione (per la generalità dei soggetti solari e con riferimento al 2016, il termine è il 30.09.2017), oppure, nel caso di opzione di cui al comma 5 dell'articolo 165 del TUIR, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo (30.09.2018).

Si considerano pagate a titolo definitivo le imposte divenute irripetibili: non devono quindi essere indicate, ad esempio, le imposte pagate in acconto o in via provvisoria e quelle per le quali è prevista la possibilità di rimborso totale o parziale.

Alcune Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni contengono clausole particolari secondo le quali, se lo Stato estero ha esentato da imposta, in tutto o in parte, un determinato reddito prodotto nel proprio territorio, il soggetto residente in Italia ha comunque diritto a chiedere il credito per l'imposta estera come se questa fosse stata effettivamente pagata (imposte figurative). Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero abbia concorso parzialmente alla formazione del reddito complessivo in Italia, ai sensi del comma 10 dell'articolo 165 del TUIR, anche l'imposta estera deve essere ridotta in misura corrispondente. Secondo quanto ha precisato l'Agenzia delle Entrate (nelle istruzioni alla dichiarazione), è necessario conservare la documentazione da cui risultino l'ammontare del reddito prodotto e le imposte pagate in via definitiva al fine di poterle esibire a richiesta degli uffici finanziari.

[libprof code="63" mode="inline"]

30 maggio 2017

Fabio Carriolo