



24.024

## **Messaggio concernente la legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale**

del 1° marzo 2024

---

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di legge sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale<sup>1</sup>.

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

1° marzo 2024

In nome del Consiglio federale svizzero:

La presidente della Confederazione, Viola Amherd  
Il cancelliere della Confederazione, Viktor Rossi

<sup>1</sup> FF 2024 651

## Compendio

***I proventi da attività lucrativa conseguiti nell'ambito del telelavoro possono essere tassati nel nostro Paese se alla Svizzera è attribuito il diritto di imposizione in virtù di un trattato internazionale. La presente revisione di legge garantisce le basi necessarie nel diritto fiscale nazionale. Ciò significa che la prassi attuale, adottata anche durante la pandemia di COVID-19, può continuare a essere applicata.***

### **Situazione iniziale**

*Negli ultimi anni, sotto la spinta della digitalizzazione e delle nuove tecnologie di comunicazione, si è sviluppata sul mercato del lavoro una tendenza a ricorrere sempre più spesso al telelavoro. La pandemia di COVID-19 ha rafforzato ulteriormente tale evoluzione, soprattutto nel settore terziario.*

*All'origine del presente progetto legislativo vi sono gli sviluppi internazionali. Tradizionalmente, le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI) si fondano sul principio in base al quale il reddito da lavoro è imponibile nel luogo in cui è svolta l'attività lavorativa. Il 27 giugno 2023 la Svizzera e la Francia hanno firmato un Accordo aggiuntivo alla Convenzione del 9 settembre 1966 tra la Svizzera e la Francia, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (CDI-F) che disciplina l'attribuzione del diritto di imposizione del reddito da attività esercitata in telelavoro dallo Stato di residenza. In base a tale Accordo, dal 1° gennaio 2023 può essere svolto in modalità di telelavoro fino a un massimo del 40 per cento del tempo di lavoro annuale senza che venga messo in discussione l'eventuale statuto di lavoratore frontaliere del lavoratore o il diritto di imposizione dello Stato in cui ha sede il luogo di lavoro. Il 22 novembre 2023 il Consiglio federale ha adottato il messaggio concernente l'approvazione dell'Accordo aggiuntivo citato.*

*Anche con l'Italia è stato possibile trovare una soluzione durevole dal 1° gennaio 2024, in base alla quale, ai sensi dell'Accordo sui frontalieri firmato il 23 dicembre 2020, tutti i lavoratori frontalieri hanno la possibilità di svolgere dal proprio domicilio fino al 25 per cento del tempo di lavoro in modalità di telelavoro, senza che ciò metta in discussione lo statuto di lavoratore frontaliere ai sensi del menzionato Accordo. Entro il 31 maggio 2024 la Svizzera e l'Italia firmeranno un Protocollo che modifica l'Accordo sui frontalieri.*

### **Contenuto del progetto**

*Per quanto riguarda le soluzioni adottate con la Francia e l'Italia, si tratta essenzialmente di garantirle anche a livello di diritto interno. Nell'ambito dell'imposizione alla fonte dei lavoratori che non hanno domicilio fiscale in Svizzera, il progetto introduce una base legale nazionale per l'imposizione delle attività che non prevedono una presenza fisica obbligatoria nei locali del datore di lavoro svizzero. Il progetto si limita ai cinque Stati confinanti con la Svizzera (Germania, Francia, Italia, Liechtenstein e Austria) con cui sussistono regolamentazioni specifiche in materia.*

**Ripercussioni finanziarie**

*Il presente progetto si ripercuote prevalentemente sulle entrate derivanti dall'imposizione dei lavoratori frontalieri provenienti dalla Francia e dall'Italia, in virtù, rispettivamente, dell'Accordo aggiuntivo alla CDI e del Protocollo aggiuntivo dell'Accordo sui frontalieri. Il progetto assicura che la Svizzera possa esercitare appieno il diritto di imposizione che le deriva da tali Accordi. Le soluzioni convenute con la Francia e l'Italia in materia di telelavoro preservano le entrate fiscali, obiettivo che non sarebbe garantito nel caso dell'applicazione delle disposizioni ordinarie della CDI e dell'Accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri.*

# Messaggio

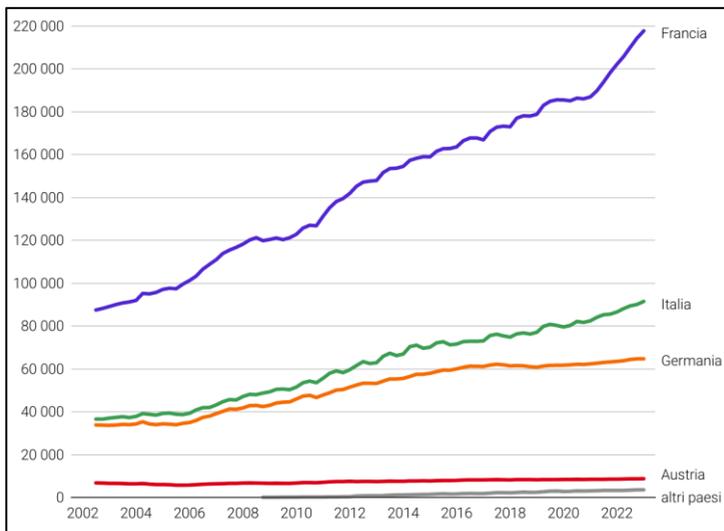
## 1 Situazione iniziale

### 1.1 Necessità di agire e obiettivi

Dopo la pandemia di COVID-19 è diventato sempre più evidente che il luogo di adempimento del lavoro non è più necessariamente quello in cui ha sede il datore di lavoro. Tale circostanza e la progressiva digitalizzazione avranno un impatto duraturo sul mondo del lavoro moderno, segnatamente nei rapporti di lavoro transfrontalieri.

Nella misura in cui l'attività professionale può essere svolta da qualunque luogo, potrebbe crescere l'esigenza di esercitarla da casa. L'aumento di questa tendenza in un contesto transfrontaliero ha ripercussioni anche sull'imposizione. Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI) prevedono generalmente che il reddito da attività lucrativa dipendente sia tassato nello Stato in cui l'attività è svolta fisicamente. Con il telelavoro, il diritto di imposizione si sposta dallo Stato in cui risiede il datore di lavoro allo Stato in cui sono domiciliati i lavoratori.

La Svizzera conta un numero di lavoratori che non hanno domicilio o dimora fiscale in Svizzera significativamente superiore alla forza lavoro svizzera che svolge un'attività lavorativa nei Paesi confinanti. I primi sono rappresentati perlopiù da lavoratori frontalieri, la maggioranza dei quali (più della metà; 2° trimestre 2023: circa 220 000 persone) proviene dalla Francia.



Fonte: [www.bfs.admin.ch](http://www.bfs.admin.ch) > Trovare statistiche > Lavoro e reddito > Attività professionale e orario di lavoro > Popolazione attiva e partecipazione al mercato del lavoro > Persone frontaliere 2023.

A medio e lungo termine è prevedibile che la prestazione dell'attività lavorativa indipendente dal luogo, in un contesto internazionale, si traduca per la Svizzera in una perdita di gettito fiscale, se non vengono apportati adeguamenti né a livello di diritto internazionale (CDI e Accordi sull'imposizione dei lavoratori frontalieri) né nazionale (leggi fiscali nazionali).

Il presente progetto legislativo si prefigge un obiettivo principalmente fiscale. La base giuridica stabilita nelle leggi fiscali nazionali garantisce l'esercizio del diritto di imposizione previsto dalle CDI e dagli Accordi sull'imposizione dei lavoratori frontalieri pertinenti a favore della Svizzera. La soluzione negoziata con la Francia, che il 27 giugno 2023 ha portato alla firma di un Accordo aggiuntivo alla CDI concernente il diritto di imposizione del telelavoro nello Stato di residenza (v. n. 2.2), rappresenta – insieme alla soluzione convenuta con l'Italia – un caso esemplare di realizzazione di tale obiettivo (v. n. 2.3).

## 1.2 Giurisprudenza del Tribunale federale

Secondo l'articolo 5 capoverso 1 lettera a della legge federale del 14 dicembre 1990<sup>2</sup> sull'imposta federale diretta (LIFD) e l'articolo 4 capoverso 2 lettera a della legge federale del 14 dicembre 1990<sup>3</sup> sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID), le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se esercitano un'attività lucrativa in Svizzera. L'articolo 91 LIFD e l'articolo 35 capoverso 1 lettera a LAID prevedono che i proventi da attività lucrativa di questi lavoratori siano assoggettati all'imposta alla fonte.

Generalmente, l'imposizione del reddito da attività lucrativa in Svizzera è possibile soltanto se il diritto di imposizione della Svizzera non è limitato da un trattato internazionale e se sussiste una fattispecie imponibile anche in virtù del diritto nazionale. Se una CDI o un Accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri attribuiscono il diritto di imposizione alla Svizzera ma il lavoro non viene svolto fisicamente in Svizzera, secondo la vigente giurisprudenza del Tribunale federale la Svizzera in linea di principio non può avvalersi del diritto di imposizione.

Il Tribunale federale si è pronunciato per la prima volta in merito a questa fattispecie in una sentenza del 1° ottobre 2009<sup>4</sup> (consid. 2.1). Secondo tale sentenza le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se esercitano un'attività lucrativa nel nostro Paese. Il fattore determinante dovrebbe essere il luogo in cui è stato svolto il lavoro per il quale la persona ha percepito un guadagno. Dunque, secondo il tenore dell'articolo 5 capoverso 1 lettera a LIFD l'assoggettamento limitato all'imposta in Svizzera presupporrebbe una presenza personale (presenza fisica). Se, nel caso concreto, l'attività lucrativa per il datore di lavoro svizzero viene esercitata in misura del 40 per cento all'estero in modalità di telelavoro, la retribuzione corrispondente a questa quota

<sup>2</sup> RS 642.11

<sup>3</sup> RS 642.14

<sup>4</sup> Sentenza del Tribunale federale 2C\_215/2009 del 1° ottobre 2009.

non potrebbe essere tassata nel nostro Paese, in mancanza di una fattispecie fiscale. Il fatto che una persona percepisca un salario da una fonte svizzera (ovvero da un datore di lavoro in Svizzera) per i giorni in cui il lavoro è stato prestato in modalità di telelavoro nello Stato di residenza non è quindi sufficiente a costituire un'appartenenza economica.

In una decisione del 25 marzo 2011 il Tribunale federale ha ribadito con un rimando all'articolo 5 capoverso 1 lettera a LIFD che l'esercizio di un'attività lucrativa in Svizzera presuppone una presenza fisica. La condizione per l'assoggettamento limitato sarebbe un'attività lucrativa svolta in Svizzera come luogo di lavoro effettivo. È quindi necessario che il contribuente si rechi in Svizzera per svolgere l'attività lucrativa. L'assoggettamento all'imposta sussiste di conseguenza solo in caso di presenza fisica in Svizzera. Il caso in questione riguardava un cittadino tedesco che esercitava un'attività lucrativa dipendente dal Qatar per un datore di lavoro domiciliato in Svizzera.<sup>5</sup>

La prospettiva del Tribunale federale è in linea con l'articolo 15 capoverso 1 del Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (Modello OCSE)<sup>6</sup>, che presuppone anch'esso una presenza fisica per l'esercizio del diritto di imposizione da parte dello Stato in cui ha sede il luogo di lavoro.

Alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale, è lecito chiedersi se l'attuale base legale nazionale sia sufficiente per assoggettare all'imposta il reddito da attività lucrativa esercitata in modalità di telelavoro senza presenza fisica in Svizzera. Non si può escludere che il Tribunale federale, in presenza di accordi come quello concluso con la Francia, possa pronunciarsi in modo diverso rispetto al passato ai sensi di un'interpretazione del diritto federale conforme agli accordi internazionali. I presenti adeguamenti legislativi mirano pertanto a creare certezza del diritto fin dall'inizio: l'obiettivo principale è quello di estendere il diritto di imposizione previsto dalla LIFD e dalla LAID in modo tale da garantire l'imposizione alla fonte del reddito da lavoro dei lavoratori domiciliati in Stati confinanti anche senza presenza fisica in Svizzera e poter tassare in linea di principio le attività svolte dallo Stato di residenza in modalità di telelavoro.

### **1.3 Prassi dello scorporo dei giorni di lavoro prestati all'estero**

Come già menzionato, ai fini dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa di persone domiciliate all'estero, nel contesto internazionale è generalmente determinante il luogo di lavoro. La prassi fiscale vigente prevede che per le persone assoggettate all'imposta alla fonte non residenti in Svizzera che esercitano un'attività lucrativa dipendente presso un datore di lavoro con sede, amministrazione effettiva o stabilimento d'impresa in Svizzera, il debitore della prestazione imponibile possa scorporare i giorni in cui il lavoro è stato prestato all'estero. Possono essere scorporati

<sup>5</sup> DTF 137 II 246

<sup>6</sup> [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org) > Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (Version complète).

soltanto i giorni in cui l'attività è stata effettivamente esercitata al di fuori della Svizzera. I giorni di assenza retribuiti nei quali non vengono fornite prestazioni lavorative (in particolare giorni di vacanza o di malattia) non sono oggetto dello scorporo. Se nel calcolo della ritenuta d'imposta alla fonte il datore di lavoro non tiene conto dei giorni di lavoro in cui l'attività è stata svolta all'estero o se il lavoratore contesta l'entità dello scorporo di tali giorni, quest'ultimo ha la facoltà di richiedere all'autorità fiscale competente, entro il 31 marzo dell'anno fiscale successivo a quello della scadenza della prestazione, un ricalcolo dell'imposta alla fonte o una tassazione ordinaria ulteriore.<sup>7</sup>

Le conseguenze finanziarie e amministrative che nella prassi possono derivare dallo scorporo si evincono in modo esemplificativo dall'esperienza del Cantone di San Gallo. Durante la pandemia di COVID-19 non è stato possibile raggiungere un accordo amichevole con l'Austria analogo a quelli con altri Paesi confinanti (v. n. 1.4) per tassare i lavoratori che esercitavano l'attività lavorativa in telelavoro come se si fossero recati regolarmente al posto di lavoro come pendolari.

In assenza di una convenzione, le autorità fiscali sangallesi hanno pertanto dovuto rimborsare ai lavoratori frontalieri austriaci le imposte alla fonte prelevate per i giorni di lavoro prestati in telelavoro. Secondo i dati dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), nel 2019, l'anno prima della pandemia, si spostavano dall'Austria a San Gallo 8728 lavoratori pendolari frontalieri, i cui salari lordi ammontavano complessivamente a 534 milioni di franchi, o a una media di circa 61 200 franchi a testa all'anno.

Secondo le informazioni dell'amministrazione delle contribuzioni del Cantone di San Gallo, dopo l'inizio della pandemia circa un quarto dei lavoratori frontalieri ha lavorato almeno in parte in modalità di telelavoro dallo Stato di residenza. Questo ha comportato non solo perdite fiscali ingenti, ma anche un considerevole dispendio supplementare per l'amministrazione e soprattutto per i datori di lavoro. Durante la pandemia, l'autorità fiscale cantonale ha impiegato un posto a tempo pieno per il disbrigo delle pratiche di rimborso dell'imposta alla fonte dei lavoratori frontalieri.

Nel 2020, 9769 lavoratori frontalieri austriaci hanno lavorato in Svizzera durante la pandemia, di cui 730 nel settore pubblico. Ognuna di queste persone ha generato entrate fiscali pari a circa 6000 franchi all'anno. A seguito del telelavoro svolto durante il periodo pandemico, l'amministrazione delle contribuzioni del Cantone di San Gallo ha dovuto rimborsare tra i 4,4 e i 5,5 milioni di franchi di imposta alla fonte, pari a circa il 7,5–9,5 per cento del gettito complessivo della stessa.

Se nel diritto nazionale viene creata una base legale esplicita per l'imposizione del telelavoro svolto dallo Stato di residenza, acquisisce una grande importanza l'attestazione dei giorni di lavoro prestati in telelavoro. In questo contesto appare indispensabile la collaborazione tra lavoratore e datore di lavoro. L'obbligo di rilasciare un'attestazione deve pertanto essere definito chiaramente anche in vista dell'eventuale scambio di dati salariali a fini fiscali concordato con lo Stato interessato. Si può quindi presupporre che il telelavoro comporti un maggiore onere relativo agli accertamenti

<sup>7</sup> [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Imposta federale diretta > Informazioni specifiche > Circolari > Circolare n. 45: Imposizione alla fonte dei lavoratori > n. 6.7 e 7.5.1.

per tutte le parti coinvolte (segnatamente datore di lavoro, lavoratore, uffici cantonali delle contribuzioni, uffici delle contribuzioni dello Stato di residenza). In questo contesto, appare evidente che l'attestazione da presentare alle autorità di tassazione per ogni periodo fiscale si basi sull'obbligo di comunicare dei terzi sancito nella LIFD e nella LAID.

#### 1.4 Accordi amichevoli con i Paesi confinanti

Dal momento che durante il periodo pandemico si è reso necessario prestare l'attività lavorativa in modalità di telelavoro dallo Stato di residenza estero, il 24 aprile 2020 l'AFC ha dichiarato in un'informazione alle amministrazioni cantonali dell'imposta alla fonte che, ai fini dell'imposta sul reddito, la valutazione dei giorni di telelavoro prestati all'estero deve avvenire come se i lavoratori interessati fossero ancora fisicamente presenti presso il datore di lavoro in Svizzera. In altre parole, i lavoratori domiciliati all'estero che in precedenza lavoravano esclusivamente in Svizzera ed erano fiscalmente residenti all'estero, in linea di principio rimanevano assoggettati all'imposta nello Stato in cui era situato il luogo di lavoro, anche se avevano lavorato da casa a seguito delle restrizioni di natura sanitaria (secondo il principio che prevede di non modificare il sistema impositivo). Gli accordi amichevoli negoziati dalla Svizzera con Germania, Francia, Italia e Liechtenstein hanno quindi permesso di mantenere le basi di calcolo dell'imposta dei singoli Stati ed erano parte integrante di un approccio pragmatico adottato nell'ottica di una soluzione temporanea. Ciò garantiva la certezza del diritto.

Questa soluzione si fondava su una raccomandazione della Segreteria dell'OCSE del 3 aprile 2020<sup>8</sup>, in cui si affermava, in particolare, che la situazione straordinaria non avrebbe dovuto comportare un numero molto elevato di soluzioni fiscalmente inadeguate e amministrativamente molto onerose. Le condizioni quadro descritte erano inizialmente valide fino al 31 dicembre 2020. A causa della nuova ondata di coronavirus e della conseguente limitazione della mobilità, in una lettera informativa del 23 dicembre 2020 è stato confermato il proseguimento di tale prassi con quei Paesi confinanti con i quali la Svizzera era riuscita a stipulare accordi amichevoli a partire dalla primavera del 2020.

In seguito all'abolizione delle disposizioni derogatorie in materia di COVID-19 e alla conseguente eliminazione delle restrizioni alla mobilità, gli accordi con il Liechtenstein sono stati revocati dal 1° aprile 2022 e quelli con la Germania dal 1° luglio 2022. L'Accordo con la Francia è stato prorogato fino al 31 dicembre 2022 con l'obiettivo di trovare una soluzione a lungo termine per il telelavoro svolto tra i due Paesi che semplifichi tali situazioni sotto il profilo fiscale. Nell'ambito di un accordo tra le competenti autorità svizzere e francesi, il 22 dicembre 2022 sono state concordate regole per l'imposizione del telelavoro svolto nel rispettivo Stato di residenza e il 27 giugno 2023 è stato firmato un Accordo aggiuntivo alla CDI-F (v. n. 2.2).

<sup>8</sup> [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Lutte contre le coronavirus (COVID-19) > Réponses clés > Conventions fiscales et impact de la crise du COVID-19: Analyse du Secrétariat de l'OCDE.

Per quanto riguarda l'Italia, l'accordo amichevole è scaduto con effetto dal 1° febbraio 2023. Il 20 aprile 2023 la Svizzera e l'Italia hanno convenuto di stipulare un accordo amichevole equivalente a un regime transitorio da applicare dal 1° febbraio al 30 giugno 2023 all'imposizione del telelavoro per i lavoratori frontalieri ai sensi dell'accordo del 3 ottobre 1974<sup>9</sup> tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine<sup>10</sup>. La soluzione transitoria ha così potuto essere prorogata fino al 31 dicembre 2023<sup>11</sup>.

## **1.5 Rapporto con il programma di legislatura e il piano finanziario, nonché con le strategie del Consiglio federale**

Il progetto era originariamente previsto nella pianificazione strategica quale parte integrante dell'indirizzo politico 1, obiettivo 7 («La Confederazione fornisce i propri servizi in modo efficiente e promuove la trasformazione digitale»). Nel quadro dell'adozione del messaggio del 24 gennaio 2024<sup>12</sup> sul programma di legislatura 2023–2027 è stato trasferito nell'allegato del programma di legislatura 2023–2027. Di conseguenza non è menzionato né nel decreto federale del 24 gennaio 2024<sup>13</sup> sul programma di legislatura 2023–2027 né nel messaggio del 23 agosto 2023<sup>14</sup> concernente il preventivo per il 2024 con piano integrato dei compiti e delle finanze 2025–2027. Lo stesso vale per le strategie del Consiglio federale.

## **2 Sviluppi sul fronte degli accordi internazionali**

### **2.1 Convenzioni per evitare le doppie imposizioni e Accordi sull'imposizione dei lavoratori frontalieri**

L'articolo 15 capoverso 1 del Modello OCSE, il cui tenore è generalmente adottato nelle CDI stipulate dalla Svizzera, stabilisce che i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un lavoro subordinato sono imponibili soltanto in detto Stato contraente (Stato di residenza), a meno che l'attività non sia svolta nell'altro Stato contraente (Stato del luogo di lavoro).

Per quanto riguarda gli Stati con cui la Svizzera non ha stipulato una CDI, invece, sussiste un diritto di imposizione indipendente e illimitato a favore del nostro Paese

<sup>9</sup> RU 1979 457

<sup>10</sup> [www.sif.admin.ch](http://www.sif.admin.ch) > Documentazione > Comunicati stampa > Comunicato stampa del 20 aprile 2023 «Svizzera e Italia raggiungono un'intesa: la Svizzera sarà tolta dalla black list italiana».

<sup>11</sup> [www.sif.admin.ch](http://www.sif.admin.ch) > Documentazione > Comunicati stampa > Comunicato stampa del 10 novembre 2023 «La Svizzera e l'Italia concordano una regolamentazione fiscale durevole per il telelavoro».

<sup>12</sup> FF 2024 525

<sup>13</sup> FF 2024 526

<sup>14</sup> FF 2023 2013

in caso di presenza fisica in Svizzera. In questi casi, l'imposizione si basa direttamente sull'articolo 5 capoverso 1 lettera a LFD o sull'articolo 4 capoverso 2 lettera a LAID.

Oltre alle menzionate disposizioni delle CDI, la Svizzera ha concordato con i suoi cinque Paesi confinanti normative specifiche per l'imposizione dei lavoratori frontalieri. La seguente panoramica mostra l'attribuzione del diritto di imposizione dei redditi da attività lucrativa dipendente:

	Stato del luogo di lavoro (Svizzera)	Stato di residenza (Paese confinante)	Particolarità
<b>Germania</b> Convenzione dell'11 agosto 1971 <sup>15</sup> tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (CDI-D), art. 15a concernente i lavoratori frontalieri in vigore dal 29 dicembre 1993	Imposizione alla fonte del 4,5 % al massimo dei salari lordi	Imposizione con computo dell'imposta alla fonte svizzera	Concerne tutti i Cantoni.
<b>Austria</b> Convenzione del 30 gennaio 1974 <sup>16</sup> tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza, nuova normativa concernente i lavoratori frontalieri in vigore dal 2 febbraio 2007	Imposizione alla fonte	Imposizione con computo dell'imposta alla fonte svizzera.  L'Austria riceve un versamento compensativo pari al 12,5 % delle entrate fiscali derivanti dall'attività lucrativa dipendente esercitata da persone che risiedono in Austria e lavorano in Svizzera.	Concerne tutti i Cantoni.

<sup>15</sup> RS 0.672.913.62

<sup>16</sup> RS 0.672.916.31

	Stato del luogo di lavoro (Svizzera)	Stato di residenza (Paese confinante)	Particolarità
<b>Francia</b> Accordo dell'11 aprile 1983 <sup>17</sup> tra il Consiglio federale svizzero e il governo della Repubblica Francese concernente l'imposizione delle remunerazioni dei frontalieri, stipulato dal Consiglio federale a nome dei Cantoni di BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE e JU	Nessuna imposizione  I Cantoni ricevono dalla Francia una compensazione pari al 4,5 % dei salari lordi dei lavoratori frontalieri (nel 2021 il versamento compensativo ammontava a fr. 350 mio.)	Imposizione  La Francia evita le doppie imposizioni con il metodo del computo.  I Dipartimenti dell'Ain e dell'Alta Savoia ricevono dal Cantone di Ginevra un versamento compensativo pari al 3,5 % dei salari lordi dei lavoratori frontalieri (nel 2022 il versamento compensativo ammontava a fr. 326 mio.)	Cantoni interessati: BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE e JU  L'Accordo è parte integrante della CDI-F. <sup>18</sup>
<b>Francia</b> Accordo del 29 gennaio 1973 <sup>19</sup> tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica Francese sulla compensazione finanziaria relativa ai frontalieri che lavorano a Ginevra, stipulato dal Consiglio federale a nome del Cantone di GE	Imposizione alla fonte da parte di GE	La Francia evita le doppie imposizioni con il metodo del computo.  I Dipartimenti dell'Ain e dell'Alta Savoia ricevono dal Cantone di Ginevra un versamento compensativo pari al 3,5 % dei salari lordi dei lavoratori frontalieri (nel 2022 il versamento compensativo ammontava a fr. 326 mio.)	L'Accordo si applica solo ai lavoratori frontalieri residenti nei Dipartimenti dell'Ain e dell'Alta Savoia.

<sup>17</sup> FF 1983 II 515

<sup>18</sup> RS 0.672.934.91

<sup>19</sup> [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Diritto fiscale internazionale > Diritto fiscale internazionale per Paese > Francia > IV. Accordi dei Cantoni > 1. Frontalieri > Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève e <https://silgeneve.ch/legis> > Accords et Concordats > Traités internationaux et accords transfrontaliers > Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève.

	Stato del luogo di lavoro (Svizzera)	Stato di residenza (Paese confinante)	Particolarità
<b>Italia</b> Accordo del 23 dicembre 2020 <sup>20</sup> tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri (di seguito «Accordo sui frontalieri»), in vigore dal 17 luglio 2023	Imposizione alla fonte (riguarda GR, TI e VS) limitata all'80 %  Regime transitorio per i lavoratori frontalieri assoggettati al vecchio regime: imposizione alla fonte (riguarda GR, TI e VS)	Imposizione con computo dell'imposta alla fonte svizzera.  Nessuna imposizione  Fino al periodo fiscale 2023 i Comuni italiani situati nella zona di confine ricevono un versamento compensativo pari al 40 % del ricavo lordo delle imposte versate dai lavoratori frontalieri assoggettati al vecchio regime.	In linea di principio il lavoratore frontaliere deve rientrare ogni sera al proprio domicilio in Italia. Sono permessi 45 pernottamenti all'anno al di fuori dello Stato di residenza.  I Cantoni GR, TI e VS prelevano l'imposta ed effettuano il versamento compensativo.
<b>Liechtenstein</b> Convenzione del 10 luglio 2015 <sup>21</sup> tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, in vigore dal 22 dicembre 2016	Nessuna imposizione	Imposizione	Non prevede alcun versamento compensativo.

A parte gli sviluppi più recenti nei rapporti con la Francia (n. 2.2) e l'Italia (n. 2.3) le CDI e gli Accordi sull'imposizione dei lavoratori frontalieri con i Paesi confinanti non contengono disposizioni che attribuiscono allo Stato del luogo di lavoro il diritto di imposizione del telelavoro svolto nello Stato di residenza.

Soltanto le disposizioni degli accordi in vigore con la Germania e il Liechtenstein statuiscano che l'attività lucrativa svolta in modalità di telelavoro non mette in discussione ai fini fiscali lo statuto di lavoratore frontaliere. Il telelavoro non comporta quindi alcun cambiamento del regime impositivo come sopra descritto.

<sup>20</sup> RS 0.642.045.43

<sup>21</sup> RS 0.672.951.43

## 2.2 Accordo aggiuntivo alla CDI con la Francia

Il 22 dicembre 2022 le autorità competenti svizzere e francesi sono giunte a una soluzione per l'imposizione del reddito da attività lucrativa svolta in modalità di telelavoro nel rispettivo Stato di residenza.<sup>22</sup> La soluzione negoziata è all'insegna della reciprocità e si compone dei seguenti elementi:

- un Accordo aggiuntivo alla CDI, firmato dai due Stati il 27 giugno 2023<sup>23</sup>, che disciplina a lungo termine in particolare l'imposizione del telelavoro per tutta la Svizzera;
- un accordo amichevole tra le autorità competenti che precisa la nozione di «frontaliere» ai sensi dell'Accordo dell'11 aprile 1983;
- un accordo amichevole tra le autorità competenti applicabile al periodo transitorio precedente all'entrata in vigore dell'Accordo aggiuntivo sia in Svizzera sia in Francia (accordo transitorio). L'Accordo amichevole è valido fino al 31 dicembre 2024.

Sulla base dei due accordi amichevoli è stato concordato che, a partire dal 1° gennaio 2023, fino al 40 per cento del tempo di lavoro per anno civile può essere prestato nello Stato di residenza senza che sia messa in discussione la ripartizione fiscale internazionale. Il limite fissato per il telelavoro corrisponde a due giorni alla settimana per un impiego a tempo pieno e viene adeguato proporzionalmente per un impiego a tempo parziale. L'accordo amichevole concernente l'Accordo dell'11 aprile 1983 è applicabile a tempo indeterminato, mentre l'accordo transitorio è di natura temporanea ed è destinato a coprire soltanto il periodo compreso tra il 1° gennaio 2023 e l'entrata in vigore dell'Accordo aggiuntivo alla CDI. L'accordo transitorio consente l'imposizione del telelavoro da parte dello Stato del luogo di lavoro già durante la fase di approvazione dell'Accordo aggiuntivo.

Il concetto di «telelavoro» comprende ogni forma di organizzazione del lavoro in cui l'attività che avrebbe potuto essere esercitata nei locali del datore di lavoro viene svolta a distanza. Secondo questa definizione, il telelavoro può essere svolto su tutto il territorio dello Stato di residenza del lavoratore, e comprende anche impieghi temporanei, come viaggi d'affari o di servizio effettuati per il datore di lavoro nello Stato di residenza o in uno Stato terzo, se la durata complessiva di tali impieghi non supera i 10 giorni all'anno.

La soluzione convenuta con la Francia prevede quanto segue:

- per quanto concerne i Cantoni BE, SO, BS, BL VD, VS, NE e JU, nei quali si applica l'Accordo dell'11 aprile 1983, i due Stati hanno concordato che il telelavoro fino a un massimo del 40 per cento del tempo di lavoro non mette in discussione né lo statuto di lavoratore frontaliere né l'attribuzione del diritto di imposizione dei redditi da attività lucrativa dipendente allo Stato di resi-

<sup>22</sup> [www.sif.admin.ch](http://www.sif.admin.ch) > Documentazione > Comunicati stampa > Comunicato stampa del 22 dicembre 2022 «Svizzera e Francia si accordano su un regime fiscale permanente in materia di lavoro a domicilio».

<sup>23</sup> [www.sif.admin.ch](http://www.sif.admin.ch) > Documentazione > Comunicati stampa > Comunicato stampa del 27 giugno 2023 «Svizzera e Francia firmano un Accordo aggiuntivo alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni».

denza del lavoratore. La soluzione negoziata non tange nemmeno la base di calcolo per il pagamento compensativo da parte della Francia, pari al 4,5 per cento della massa salariale lorda.

- Secondo l'accordo amichevole concernente l'Accordo dell'11 aprile 1983, le persone che superano il limite stabilito per l'esercizio dell'attività lucrativa da casa perdono lo statuto di lavoratore frontaliere e sono di conseguenza soggette alle disposizioni ordinarie della CDI-F (compreso l'Accordo aggiuntivo alla CDI, che disciplina in particolare l'imposizione del telelavoro a lungo termine dopo la sua entrata in vigore).
- L'Accordo aggiuntivo attribuisce allo Stato del luogo di lavoro il diritto di imposizione del reddito da attività lucrativa dipendente esercitata sotto forma di telelavoro se non viene superata la soglia del 40 per cento del tempo di lavoro per anno civile. Per il limite del 40 per cento è tuttavia prevista una compensazione finanziaria adeguata a favore dello Stato di residenza. Ciò significa che lo Stato di residenza del lavoratore ottiene dallo Stato del luogo di lavoro un versamento compensativo pari al 40 per cento delle imposte che sono dovute sulle remunerazioni per l'attività svolta nello Stato di residenza in modalità di telelavoro. Se viene superato il limite del 40 per cento del tempo di lavoro per anno civile, va effettuata una ripartizione fiscale internazionale con effetto a partire dal primo giorno di telelavoro.
- Per quanto riguarda il Cantone di Ginevra, il versamento compensativo che il Cantone effettua già oggi ai Dipartimenti francesi dell'Ain e dell'Alta Savoia, pari al 3,5 per cento della massa salariale lorda dei lavoratori frontaliere, viene adeguato in modo tale che la Svizzera versi conformemente all'Accordo aggiuntivo una compensazione per il telelavoro soltanto per i giorni di telelavoro che concorrono a formare il 15–40 per cento del tempo di lavoro per anno civile.
- Durante il periodo transitorio, per ogni anno compreso tra il 1° gennaio 2023 e il 31 dicembre dell'anno dell'entrata in vigore dell'Accordo aggiuntivo, la Svizzera dovrà versare alla Francia un importo pari al 2,3 per cento delle imposte riscosse sulle remunerazioni versate ai lavoratori residenti in Francia.

Il 22 novembre 2023 il Consiglio federale ha adottato il messaggio concernente l'approvazione e l'attuazione di un Accordo aggiuntivo alla Convenzione tra la Svizzera e la Francia per evitare le doppie imposizioni<sup>24</sup>.

<sup>24</sup> FF 2023 2744

## 2.3 **Regolamentazione del telelavoro con l'Italia**

Anche con l'Italia è stato possibile trovare una soluzione durevole valida dal 1° gennaio 2024, in base alla quale tutti i lavoratori frontalieri ai sensi dell'Accordo sui frontalieri firmato il 23 dicembre 2020 hanno la possibilità di svolgere fino al 25 per cento della propria attività in modalità di telelavoro dal proprio domicilio, senza che questo metta in discussione lo statuto di lavoratore frontaliere ai sensi del menzionato Accordo né la definizione dello Stato che ha il diritto di imposizione dei proventi da attività lucrativa dipendente. La Svizzera e l'Italia firmeranno entro il 31 maggio 2024 un Protocollo che modifica l'Accordo sui frontalieri<sup>25</sup>.

## 3 **Procedura preliminare, in particolare procedura di consultazione**

### 3.1 **Quick-check**

In vista dell'avvio della procedura di consultazione è stato effettuato un «quick-check» relativamente all'analisi d'impatto della regolamentazione. Dalla verifica emerge che le imprese che consentono il telelavoro devono sostenere le spese di riscossione nell'ambito dell'obbligo di attestazione. Le maggiori spese amministrative dipendono dalla concreta configurazione delle attestazioni. Moduli e direttive uniformi a livello nazionale devono quindi garantire un disbrigo razionale, comprensivo della consegna di dati salariali secondo lo standard svizzero ELM. Se è consentito il telelavoro nello Stato di residenza, le imprese possono avvalersi maggiormente di forza lavoro qualificata residente al di fuori dei confini svizzeri. Per converso, per queste persone è interessante lavorare per un datore di lavoro svizzero senza dover essere sempre fisicamente presenti in Svizzera. Con la possibilità del telelavoro dallo Stato di residenza vengono agevolate in particolare le attività svolte in modo digitale. Nel complesso non emerge la necessità di valutazioni ai fini dell'analisi d'impatto della regolamentazione, poiché gli effetti sono di modesta portata.

<sup>25</sup> [www.sif.admin.ch](http://www.sif.admin.ch) > Documentazione > Comunicati stampa > Comunicato stampa del 10 novembre 2023 «La Svizzera e l'Italia concordano una regolamentazione fiscale durevole per il telelavoro» e [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Diritto fiscale internazionale > Diritto fiscale internazionale per Paese > Italia > III. Accordi amichevoli del 28 novembre 2023.

### **3.2 Riassunto dei risultati della procedura di consultazione**

Il 9 giugno 2023 il Consiglio federale ha incaricato il Dipartimento federale delle finanze di avviare una procedura di consultazione, che è durata fino al 2 ottobre 2023.

Nel quadro della consultazione sono pervenuti nel complesso 56 pareri<sup>26</sup>. Il progetto ha incontrato sostanzialmente il favore di un'ampia maggioranza dei partecipanti. Sostengono il progetto tutti e 26 i Cantoni, la Conferenza delle direttrici e dei direttori cantonali delle finanze, i tre partiti politici (Alleanza del Centro, PLR, PSS) che hanno preso posizione nonché 21 tra organizzazioni e associazioni mantello nazionali.

Il progetto di una base giuridica nazionale così come concretamente posto in consultazione è stato respinto da cinque associazioni mantello nazionali (Association de Banques Privées Suisses [ABPS], economiesuisse, EXPERTsuisse, Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés, Associazione Svizzera d'Assicurazioni [ASA], SwissHoldings). Anche due Cantoni (FR, GE) e il PLR individuano al riguardo la necessità di miglioramento. Denominatore comune è la volontà di restringere la portata della norma di base proposta nella consultazione.

Le riserve espresse e le riformulazioni proposte nei pareri pervenuti divergono tra di loro nei dettagli. Mentre, ad esempio, SwissHoldings e ASA sostengono che la base legale nazionale dovrebbe riguardare soltanto l'imposizione dell'attività dei lavoratori frontalieri svolta in modalità di telelavoro, EXPERTsuisse caldeggia una formulazione della competenza in materia di imposizione che vincoli il campo di applicazione all'esistenza di CDI e attribuisca alla Svizzera in quanto Stato del luogo di lavoro il diritto di imposizione del telelavoro svolto nello Stato di residenza. Questa posizione è condivisa da Economiesuisse. Altri (tra cui ABPS, FR, GE e PLR), per contro, si esprimono criticamente sulla portata extraterritoriale troppo ampia della regolamentazione, che condurrebbe a una moltitudine di doppie imposizioni involontarie e inevitabili. Infine, tre rappresentanti del settore finanziario (associazione datori di lavoro banche, Associazione svizzera dei banchieri, associazione svizzera delle società holding e finanziarie) ritengono importante che il progetto non sia applicabile ai distacchi infragruppo.

### **3.3 Valutazione dei risultati della procedura di consultazione**

La procedura ha dimostrato che la creazione di una norma fiscale nazionale gode di ampio sostegno. Ha però anche evidenziato la necessità di applicare una delimitazione geografica e quindi circoscriverne la portata. Tra i principali punti criticati dalle associazioni economiche vi è il fatto che le potenziali doppie imposizioni internazionali sono evitabili soltanto circoscrivendo la norma di base nei confronti degli Stati con cui la Svizzera non ha concluso una CDI. Questo obiettivo riveste grande importanza per una piazza economica fortemente interconnessa a livello globale come la Svizzera.

<sup>26</sup> Il rapporto sui risultati è consultabile al sito: [www.fedlex.admin.ch](http://www.fedlex.admin.ch) > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione concluse > 2023 > DFF.

Anche alla luce dei recenti sviluppi delle relazioni bilaterali, un approccio pragmatico consiste nel focalizzarsi sui cinque Stati confinanti con la Svizzera, con cui esistono regolamentazioni specifiche per i lavoratori frontalieri. Ne consegue che il progetto risulta più restrittivo di quanto auspicato da EXPERTsuisse ed economiesuisse, poiché non vengono considerati tutti gli Stati partner con cui è stata conclusa una CDI. Per contro, rispetto all'impostazione suggerita da SwissHoldings, la soluzione focalizzata sugli Stati confinanti consente di ottenere una base impositiva più ampia, poiché la norma non è limitata all'attività dei lavoratori frontalieri svolta in modalità di telelavoro.

## **4 Punti essenziali del progetto**

### **4.1 La normativa proposta**

Il disegno di legge crea una base giuridica di diritto interno nell'ambito dell'imposizione alla fonte dei lavoratori senza domicilio fiscale in Svizzera per il telelavoro prestato all'estero da persone residenti in uno Stato confinante per un datore di lavoro svizzero. È strettamente correlato agli sviluppi sul fronte dei trattati internazionali per quanto riguarda l'attribuzione del diritto di imposizione alla Svizzera nell'ambito delle CDI e degli Accordi sull'imposizione dei lavoratori frontalieri. Questo parallelismo garantisce, a livello di diritto internazionale e nazionale, che la Svizzera perda il minor gettito fiscale possibile nonostante l'accresciuto ricorso al telelavoro. Nella legislazione interna è determinante che il diritto federale preveda una norma generale (art. 5 cpv. 1 lett. abis LIFD e art. 4 cpv. 2 lett. abis LAID) che consenta esplicitamente l'imposizione anche laddove l'attività lucrativa sia esercitata senza la presenza fisica in Svizzera.

In sostanza ciò equivale a un ritorno alla disposizione contenuta nell'articolo 3 numero 3 lettera e del decreto del Consiglio federale del 9 dicembre 1940<sup>27</sup> concernente la riscossione d'una imposta per la difesa nazionale. Fino all'entrata in vigore della LIFD, il 1° gennaio 1995, tale norma conformemente all'interpretazione del Tribunale federale prevedeva che, fatte salve le regolamentazioni di diritto internazionale, il pagamento dell'imposta fosse dovuto qualora venisse esercitata in Svizzera un'attività personale. In base a criteri economici l'attività doveva essere situata in Svizzera, ma non era richiesta la presenza fisica nel Paese.

La seguente tabella illustra le conseguenze fiscali di natura pratica dell'introduzione nel diritto nazionale della base giuridica prevista per l'imposizione del telelavoro svolto da persone residenti negli Stati confinanti:

<sup>27</sup> RU 56 2107

---

**Nuova soluzione concordata con la Francia in materia di imposizione del telelavoro**


---

Interessati	Diritto vigente	Conseguenze fiscali dell'introduzione di una norma nazionale in materia di imposizione	Conseguenze riguardo agli eventuali versamenti compensativi
<p>Lavoratori frontalieri ai sensi dell'Accordo dell'11 aprile 1983</p> <p>(Cantoni BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE e JU)</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b></p> <p>il diritto di imposizione del reddito da attività lucrativa spetta esclusivamente allo Stato di residenza.</p> <p>La disposizione si applica reciprocamente sia ai lavoratori frontalieri domiciliati in Francia sia a quelli domiciliati in questi Cantoni.</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b></p> <p>non risultano conseguenze pratiche se il telelavoro svolto dallo Stato di residenza non supera il 40 % del tempo di lavoro (accordo amichevole, in vigore dal 1° gennaio 2023).</p> <p>In tutti gli altri casi i lavoratori frontalieri interessati sono assoggettati alle disposizioni ordinarie della CDI-F (compreso l'Accordo aggiuntivo alla CDI-F).</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b></p> <p>l'entità del versamento compensativo previsto dall'Accordo rimane invariata (i Cantoni ricevono dalla Francia una compensazione pari al 4,5 % dei salari lordi dei lavoratori frontalieri).</p>
	<p><b>Contribuente con domicilio in Francia:</b></p> <p>il reddito da attività lucrativa conseguito in Svizzera è imponibile in Francia.</p>	<p><b>Contribuente con domicilio in Francia:</b></p> <p>non risultano conseguenze pratiche.</p>	
	<p><b>Contribuente con domicilio in Svizzera:</b></p> <p>il reddito da attività lucrativa conseguito in Francia è imponibile in Svizzera.</p>	<p><b>Contribuente con domicilio in Svizzera:</b></p> <p>non risultano conseguenze pratiche.</p>	
<p>Altri casi secondo la Convenzione del 9 settembre 1966<sup>28</sup> tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (CDI-F)</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b></p> <p>si applicano le disposizioni generali dell'art. 17 CDI-F; attribuzione del diritto di imposizione a favore della Svizzera in quanto Stato del luogo di lavoro.</p> <p>Prassi dello scorporo dei giorni di lavoro prestati dall'estero.</p> <p><b>Contribuente con domicilio in Francia:</b></p> <p>la Francia evita le doppie imposizioni con il metodo del computo.</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b></p> <p>non risultano conseguenze pratiche. Inoltre, la Svizzera può tassare il telelavoro svolto dallo Stato di residenza se non supera il 40 % del tempo di lavoro per anno civile (accordo transitorio, in vigore dal 1° gennaio 2023).</p> <p>Se il limite del 40 % viene superato, va effettuata una ripartizione internazionale del reddito da attività lucrativa con effetto a partire dal primo giorno di telelavoro.</p> <p><b>Contribuente con domicilio in Francia:</b></p> <p>non risultano conseguenze pratiche.</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b></p> <p>è prevista una compensazione adeguata a favore dello Stato di residenza del lavoratore.</p>

---

<b>Rapporto con gli altri Stati confinanti in materia di imposizione del telelavoro</b>			
<b>Interessati</b>	<b>Diritto vigente</b>	<b>Conseguenze fiscali dell'introduzione di una norma nazionale in materia di imposizione</b>	<b>Conseguenze riguardo a eventuali versamenti compensativi</b>
<b>Germania</b>			
Lavoratori frontalieri (art. 15a CDI-D)	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b> il diritto di imposizione del reddito da attività lucrativa spetta per un massimo del 4,5 % alla Svizzera in quanto Stato del luogo di lavoro.</p> <p><b>Contribuente con domicilio in Germania:</b> La Germania evita le doppie imposizioni con il metodo del computo.</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b> non risultano conseguenze pratiche.</p> <p><b>Contribuente con domicilio in Germania:</b> non risultano conseguenze pratiche.</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b> non sono previsti versamenti compensativi.</p>
Caso speciale dei dipendenti con compiti dirigenziali (art. 15 cpv. 4 CDI-D)	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b> il diritto di imposizione del reddito da attività lucrativa spetta interamente alla Svizzera in quanto Stato del luogo di lavoro.</p> <p><b>Contribuente con domicilio in Germania:</b> La Germania applica il metodo dell'esenzione.</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b> non risultano conseguenze pratiche.</p> <p><b>Contribuente con domicilio in Germania:</b> non risultano conseguenze pratiche.</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b> non sono previsti versamenti compensativi.</p>

<b>Rapporto con gli altri Stati confinanti in materia di imposizione del telelavoro</b>			
<b>Interessati</b>	<b>Diritto vigente</b>	<b>Conseguenze fiscali dell'introduzione di una norma nazionale in materia di imposizione</b>	<b>Conseguenze riguardo a eventuali versamenti compensativi</b>
<b>Italia</b>			
Lavoratori frontalieri secondo il vecchio e il nuovo regime (Cantoni GR, TI, VS) (art. 15 cpv. 4 della Convenzione del 9 marzo 1976 <sup>29</sup> tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio)	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b> per i lavoratori frontalieri secondo la vecchia normativa, il diritto di imposizione del reddito da attività lucrativa spetta esclusivamente alla Svizzera in quanto Stato del luogo di lavoro.</p> <p>Per i lavoratori frontalieri secondo il nuovo regime, il diritto di imposizione del reddito da attività lucrativa spetta per l'80% alla Svizzera in quanto Stato del luogo di lavoro.</p> <p>La disposizione si applica reciprocamente sia ai lavoratori frontalieri domiciliati nei Comuni di confine italiani sia a quelli domiciliati nei Cantoni GR, TI e VS.</p> <p><b>Contribuente con domicilio in Italia:</b> il reddito da attività lucrativa dei lavoratori frontalieri secondo il nuovo regime è tassato anche in Italia. L'Italia evita le doppie imposizioni con il metodo del computo.</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b> non risultano conseguenze pratiche. Inoltre, dal 1° gennaio 2024 la Svizzera può tassare il telelavoro svolto dallo Stato di residenza che non supera il 25 % del tempo di lavoro.</p> <p><b>Contribuente con domicilio in Italia:</b> non risultano conseguenze pratiche.</p>	<p><b>Confederazione / Cantoni:</b> non sono previsti nuovi versamenti compensativi.</p>

<sup>29</sup> RS 0.672.945.41

<b>Rapporto con gli altri Stati confinanti in materia di imposizione del telelavoro</b>			
<b>Interessati</b>	<b>Diritto vigente</b>	<b>Conseguenze fiscali dell'introduzione di una norma nazionale in materia di imposizione</b>	<b>Conseguenze riguardo a eventuali versamenti compensativi</b>
<b>Liechtenstein</b>			
Lavoratori frontalieri (art. 15 cpv. 4 della Convenzione del 10 luglio 2015 <sup>30</sup> tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio)	<b>Confederazione / Cantoni:</b> nessuna imposizione in Svizzera in quanto Stato del luogo di lavoro.	<b>Confederazione / Cantoni:</b> non risultano conseguenze pratiche.	<b>Confederazione / Cantoni:</b> non sono previsti versamenti compensativi.
<b>Austria</b>			
Tutti i lavoratori che esercitano un'attività lucrativa dipendente (art. 15 cpv. 1 della Convenzione del 30 gennaio 1974 <sup>31</sup> tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza)	<b>Confederazione / Cantoni:</b> il diritto di imposizione del reddito da attività lucrativa spetta interamente alla Svizzera in quanto Stato del luogo di lavoro.  <b>Contribuente con domicilio in Austria:</b> L'Austria evita le doppie imposizioni con il metodo del computo.	<b>Confederazione / Cantoni:</b> non risultano conseguenze pratiche.  <b>Contribuente con domicilio in Austria:</b> non risultano conseguenze pratiche.	<b>Confederazione / Cantoni:</b> non sono previsti nuovi versamenti compensativi.

<sup>30</sup> RS 0.672.951.43

<sup>31</sup> RS 0.672.916.31

Se per l'imposizione del telelavoro svolto dallo Stato di residenza viene creata una base legale esplicita nel diritto nazionale, l'attestazione dei giorni di lavoro prestati in modalità di telelavoro acquisisce grande importanza. In questo contesto, appare evidente che l'attestazione da presentare per ogni periodo fiscale all'attenzione delle autorità di tassazione debba basarsi sull'obbligo di comunicare dei terzi disciplinato nella LIFD e nella LAID.

## **4.2 Attuazione**

La norma generale (art. 5 cpv. 1 lett. <sup>abis</sup> LIFD e art. 4 lett. <sup>abis</sup> LAID) non richiede di per sé alcuna disposizione di esecuzione. L'obbligo di rilasciare attestazioni nell'ambito del telelavoro richiede invece ulteriori precisazioni ai fini dell'esecuzione.

## **5 Commento ai singoli articoli**

### **5.1 Legge federale sull'imposta federale diretta**

*Art. 5 cpv. 1 lett. a, <sup>abis</sup> e f*

*Let. a*

L'attuale norma non indica se si tratti solo di attività lucrativa dipendente o anche di attività lucrativa indipendente. Occorre pertanto precisare che la norma riguarda esplicitamente entrambe le attività. Tra coloro che esercitano un'attività lucrativa indipendente rientrano in particolare artisti, sportivi e conferenzieri, il cui assoggettamento all'imposta alla fonte è attualmente disciplinato esplicitamente unicamente dall'articolo 92. Con la precisazione apportata, questa disposizione comprende tutte le forme di attività lucrativa esercitata fisicamente in Svizzera. Rispetto al diritto vigente non vi sono cambiamenti materiali nel risultato, il campo di applicazione rimane lo stesso.

*Let. <sup>abis</sup>*

Questa nuova disposizione garantisce che un lavoratore domiciliato all'estero sia assoggettato all'imposta anche se il lavoro è svolto al di fuori della Svizzera, a condizione che il datore di lavoro abbia sede, amministrazione effettiva o stabilimento d'impresa in Svizzera. La norma è circoscritta ai cinque Stati confinanti con il nostro Paese e al diritto di imposizione del telelavoro attribuito alla Svizzera.

Il concetto di amministrazione effettiva tiene conto del fatto che in Svizzera esiste un criterio alternativo per definire l'appartenenza personale delle persone giuridiche. L'amministrazione effettiva si trova generalmente nel punto nevralgico in cui opera la direzione. Pertanto, secondo la recente giurisprudenza, l'amministrazione effettiva coincide con il luogo in cui ha concretamente sede la direzione.

*Let. f*

La regolamentazione vigente viene precisata in tre ambiti. In primo luogo, l'amministrazione effettiva è considerata anche in questo caso quale criterio che determina l'appartenenza economica. In secondo luogo, il reddito da attività lucrativa dei marittimi deve essere esentato dall'imposta alla fonte se le navi su cui lavorano navigano sotto bandiera svizzera. Ciò corrisponde alla prassi attuale<sup>32</sup>. In terzo luogo, l'esenzione è subordinata al fatto che la nave sia gestita dal datore di lavoro stesso. Dall'esenzione sono quindi escluse le persone impiegate quale personale a prestito presso gestori di imbarcazioni da agenzie che non dispongono di navi proprie.

*Art. 91**Cpv. 1*

Il presente *capoverso 1* si fonda sul diritto vigente. Come iperonimo generale, si fa riferimento ai lavoratori domiciliati all'estero, in modo analogo a quanto disposto dall'articolo 35 *capoverso 1* lettera a LAID. La vigente suddivisione (i frontalieri, i dimoranti settimanali e i dimoranti di breve durata domiciliati all'estero) quindi decade. La nuova formulazione semplifica il riferimento alla residenza ai sensi delle CDI, che non prevedono in particolare le nozioni di «dimoranti settimanali» e «dimoranti di breve durata». Questo adeguamento non ha conseguenze materiali. Infine, l'esenzione dall'imposta alla fonte secondo la procedura di conteggio semplificata e l'esenzione dei marittimi che lavorano a bordo di una nave che naviga sotto bandiera svizzera sono stati riuniti sotto il *capoverso 4*.

*Cpv. 2*

La presente disposizione ribadisce per la procedura di imposizione alla fonte gli stessi principi enunciati nell'*articolo 5 capoverso 1 lettera abis*.

*Cpv. 3*

La vigente regolamentazione del reddito da attività lucrativa conseguito da lavoratori dipendenti impiegati nel traffico internazionale a bordo di navi o battelli, di un aeromobile o di un veicolo da trasporto stradale è modificata in due punti: come nel *capoverso 2*, tra i possibili criteri che determinano l'appartenenza economica viene menzionata anche l'amministrazione effettiva. La fattispecie che descrive l'esclusione dall'imposta alla fonte nell'ambito della navigazione marittima è spostata nel nuovo *capoverso 4*.

<sup>32</sup> [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Imposta federale diretta > Informazioni specifiche > Lettere circolari > Lettera circolare n. 202 (disponibile soltanto in tedesco e francese): Notices sur l'imposition à la source et aperçus des conventions de double imposition > Imposition à la source des travailleurs dans une entreprise de transports internationaux. Aperçu des conventions de double imposition > nota a piè di pagina 2 del paragrafo dedicato alla panoramica delle CDI concernente gli equipaggi delle navi.

*Cpv. 4*

Dalla disposizione del vigente *capoverso 2* viene ripresa l'esenzione dall'imposta alla fonte del reddito da attività lucrativa dei marittimi che lavorano a bordo di navi gestite da un datore di lavoro con sede, amministrazione effettiva o stabilimento d'impresa in Svizzera, a condizione che le navi navighino sotto bandiera svizzera. L'esenzione esplicita di redditi assoggettati all'imposizione secondo la procedura di conteggio semplificata di cui all'articolo 37a è trasferita dall'attuale *capoverso 1* al nuovo *capoverso 4*.

*Art. 127 cpv. 3*

Questa disposizione assicura la certezza del diritto nel caso in cui un lavoratore cambi datore di lavoro nel corso dell'anno. In questo modo il nuovo datore di lavoro viene informato sul numero di giorni di lavoro già prestati durante tale anno in modalità di telelavoro per poter concordare con il lavoratore le modalità del caso, tenuto conto della convenzione applicabile allo Stato interessato, e adempiere i propri obblighi.

Il contenuto esatto dell'attestazione dovrà essere definito nell'ordinanza dell'11 aprile 2018<sup>33</sup> sull'imposta alla fonte. I punti centrali sono:

- il riferimento alla convenzione concreta;
- i dati necessari definiti dalla convenzione o derivati dalla stessa (ad es. nome e cognome, quota di telelavoro, viaggi di lavoro nello Stato di residenza del lavoratore e in Stati terzi).

*Art. 129 cpv. 1 lett. e**Let. e*

Il buon funzionamento degli accordi tra Stati presuppone che i dati salariali vengano attestati adeguatamente. A tal fine, oltre agli obblighi già previsti dalla legge sotto forma di obbligo di comunicare dei terzi, nell'ambito dello scambio di dati è necessario fornire alle autorità di tassazione anche la prova dei dati previsti dalla pertinente convenzione internazionale in ambito fiscale. Questi possono comprendere, in particolare, il reddito, l'ammontare d'imposta, i contributi alle assicurazioni sociali, la quota o il numero di giorni di telelavoro così come i dati relativi all'identificazione del contribuente.

Dal 1° gennaio 2024 l'articolo 104a prevede che i Cantoni applichino procedure elettroniche nell'esecuzione. Ciò vale per l'invio della dichiarazione d'imposta e dei suoi allegati. In questo modo, nell'ambito delle attestazioni si tiene conto dei più recenti sviluppi della tecnologia.

<sup>33</sup> RS 642.118.2

## 5.2 **Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni**

*Art. 4 cpv. 2 lett. a, a<sup>bis</sup> e f*

*Let. a*

La modifica corrisponde a quella apportata alla norma analoga della LIFD. L'elemento cruciale è il riferimento al Cantone.

*Let. a<sup>bis</sup>*

La presente nuova disposizione corrisponde alla nuova disposizione analoga della LIFD. L'elemento cruciale è il riferimento al Cantone.

*Let. f*

Si rinvia alle spiegazioni relative all'*articolo 5 capoverso 1 lettera f LIFD*.

*Art. 35 cpv. 1 lett. a<sup>bis</sup> e h*

*Let. a<sup>bis</sup>*

Analogamente alla modifica dell'*articolo 91 capoverso 2 LIFD*, viene assicurato anche in questa disposizione, quale criterio che determina l'appartenenza economica, che il datore di lavoro abbia la propria sede, amministrazione effettiva o stabilimento d'impresa nel Cantone. Inoltre, anche in questa disposizione la base giuridica nazionale viene circoscritta ai cinque Stati confinanti.

*Let. h*

La disposizione concernente l'attività nel traffico internazionale viene chiarita mediante le stesse precisazioni apportate alla disposizione analoga dell'*articolo 91 LIFD*, riguardanti l'estensione dei criteri che determinano l'appartenenza economica all'amministrazione effettiva, l'esenzione dall'imposta alla fonte del reddito da attività lucrativa dei marittimi impiegati a bordo di navi che navigano sotto bandiera svizzera e la prova che la nave è gestita dal datore di lavoro stesso.

*Art. 43 cpv. 1<sup>bis</sup>*

Si rinvia alle spiegazioni relative all'*articolo 127 capoverso 3 LIFD*.

*Art. 45 cpv. 1 lett. f e 2*

*Let. f*

La presente nuova disposizione corrisponde alla disposizione analoga dell'*articolo 129 capoverso 1 lettera e LIFD*.

## *Cpv. 2*

Dall'entrata in vigore della LIFD, l'*articolo 129 capoverso 2* statuisce l'obbligo di inviare un doppio dell'attestazione al contribuente. Nell'intento di aumentare la certezza del diritto, questo vincolo è ora enunciato anche nella LAID, affinché vi siano assoggettati i datori di lavoro di tutti i Cantoni.

## *Disposizioni finali*

Conformemente al *capoverso 2*, il presente disegno dà facoltà al Consiglio federale di determinare l'entrata in vigore. Se l'Accordo aggiuntivo alla CDI-F potrà entrare in vigore il 1° gennaio 2025, il Consiglio federale farà in modo che anche le modifiche del diritto nazionale entrino in vigore nello stesso momento.

La clausola generale sull'adeguamento delle legislazioni cantonali (*art. 72 cpv. 1 LAID*) prevede che la Confederazione tenga conto dei Cantoni nel determinare la data di entrata in vigore. Di norma accorda loro un termine di almeno due anni per l'adeguamento della loro legislazione, tuttavia in via eccezionale può prevedere anche un termine più breve.

## **6 Ripercussioni**

### **6.1 Ripercussioni finanziarie**

Il progetto si ripercuote prevalentemente sulle entrate derivanti dall'imposizione dei lavoratori frontalieri provenienti dalla Francia e dall'Italia, in virtù, rispettivamente, dell'Accordo aggiuntivo alla CDI-F e del Protocollo di modifica dell'Accordo sui frontalieri. Il progetto assicura che la Svizzera possa esercitare appieno il diritto di imposizione che le deriva da tali Accordi. Le soluzioni convenute con la Francia e l'Italia in materia di telelavoro preservano le entrate fiscali, mentre nel caso dell'applicazione delle disposizioni ordinarie della CDI e dell'Accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri tale risultato non sarebbe garantito.

In base alle disposizioni ordinarie della CDI-F, che sarebbero applicabili senza la soluzione concordata, la riduzione delle entrate fiscali svizzere è stimata nell'ordine di qualche centinaio di milioni di franchi all'anno. La quota di queste perdite sulle entrate può essere stimata per la Confederazione al 15 per cento circa. In caso di telelavoro svolto fino a un massimo del 40 per cento del tempo di lavoro annuale per anno civile, la soluzione negoziata attribuisce allo Stato contraente del luogo di lavoro il diritto di tassare le remunerazioni dell'attività svolta in modalità di telelavoro dallo Stato di residenza del lavoratore. Rispetto alle disposizioni ordinarie della CDI-F, la nuova soluzione consente alla Svizzera di tassare le remunerazioni dell'attività svolta in modalità di telelavoro dalla Francia e di trattenerne il 60 per cento delle imposte corrispondenti.

La nuova soluzione per l'imposizione del telelavoro esercitato dallo Stato di residenza preserva quindi le entrate fiscali svizzere rispetto all'applicazione delle disposizioni ordinarie della CDI-F. Se la percentuale dell'attività svolta in modalità di telelavoro supera il 40 per cento del tempo di lavoro annuale per anno civile, la parte di salario derivante dall'attività svolta in modalità di telelavoro continua a essere tassata nello Stato di residenza del lavoratore.

## **6.2 Ripercussioni sull'economia**

Il telelavoro svolto dallo Stato di residenza agevola alle imprese svizzere l'assunzione di lavoratori dai Paesi confinanti, consentendo di offrire condizioni di lavoro più flessibili a dipendenti altamente qualificati che risiedono oltre il confine svizzero. Con il presente adeguamento legislativo, gli sviluppi in materia di telelavoro esercitato dallo Stato di residenza vengono recepiti anche nel diritto svizzero. Questo permette di creare certezza del diritto sia per i lavoratori e i datori di lavoro interessati sia per le autorità fiscali. Un aspetto essenziale di tale certezza consiste nel fatto che la Confederazione e i Cantoni possono continuare ad applicare le modalità di imposizione esistenti in questo settore. Rispetto allo status quo, il progetto dovrebbe pertanto avere ripercussioni economiche limitate.

Si può partire dal presupposto che l'attuazione dell'Accordo aggiuntivo alla CDI-F comporti oneri supplementari (obblighi di rilasciare attestazioni) per le autorità fiscali e i datori di lavoro. Secondo le informazioni fornite dall'amministrazione cantonale delle contribuzioni, nel Cantone di Ginevra ciò riguarda potenzialmente più di 7000 datori di lavoro.

## **6.3 Ripercussioni in altri settori**

Dal «quick-check» è emerso che il progetto comporterà maggiori oneri amministrativi derivanti dagli obblighi di attestazione (v. n. 3.1).

C'è inoltre da attendersi che il crescente ricorso al telelavoro da parte dei lavoratori esteri riduca il traffico pendolare, portando a un minor impatto ambientale. Ciò andrebbe soprattutto a beneficio dei Cantoni di confine. A livello di politica sanitaria è prevedibile un miglioramento della conciliabilità tra lavoro e vita privata, grazie a un aumento del tempo a disposizione per la famiglia.

## **7 Aspetti giuridici**

### **7.1 Costituzionalità**

Il disegno dell'atto mantello si fonda sulle stesse basi costituzionali della vigente LIFD (art. 128 e 129 della Costituzione federale [Cost.]<sup>34</sup>) e della vigente LAID (art. 127 cpv. 3 e 129 cpv. 1 e 2 Cost.). È compatibile con l'articolo 127 capoversi 1 e 2 Cost. (Principi dell'imposizione fiscale).

### **7.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera**

Le modifiche della LIFD e della LAID sono compatibili con gli impegni di diritto internazionale della Svizzera. La nuova norma generale (art. 5 cpv. 1 lett. a<sup>bis</sup> LIFD e art. 4 cpv. 2 lett. a<sup>bis</sup> LAID) può esplicitare i propri effetti soltanto se alla Svizzera viene attribuito il diritto di imposizione per il telelavoro nel quadro di un trattato internazionale con gli Stati confinanti. Un primo passo essenziale in questa direzione è stato compiuto con gli accordi conclusi con la Francia e con l'Italia.

### **7.3 Forma dell'atto**

Il progetto concerne importanti disposizioni contenenti norme di diritto che secondo l'articolo 164 capoverso 1 Cost. devono essere emanate sotto forma di legge federale. La LIFD e la LAID sono pertanto modificate con procedura legislativa ordinaria.

<sup>34</sup> RS 101